

Zarządzanie

Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego

Lena Grzesiak



Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Zarządzanie

Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego

Lena Grzesiak

Lena Grzesiak – Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania
Katedra Zarządzania Zasobami Ludzkimi, 90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26

RECENZENT

Marta Juchnowicz

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

REDAKCJA

Anna Surendra, Sebastian Surendra

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

KOREKTA TECHNICZNA

Anna Sońta

PROJEKT OKŁADKI

Agencja Reklamowa efectoro.pl

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/everythingposs

© Copyright by Lena Grzesiak, Łódź 2021

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2021

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

<https://doi.org/10.18778/8220-628-9>

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.10335.21.0.M

Ark. wyd. 12,0; ark. druk. 11,75

ISBN 978-83-8220-628-9

e-ISBN 978-83-8220-629-6

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. 42 665 58 63

Spis treści

Wstęp	7
Rozdział 1	
Audyt wewnętrzny w organizacji	13
1.1. Historia audytu wewnętrznego, jego ewolucja i kierunki rozwoju	14
1.2. Istota i cele audytu wewnętrznego	18
1.3. Funkcje, zadania i usługi audytu wewnętrznego	24
1.4. Organizacja audytu wewnętrznego	28
1.5. Regulacje prawne dotyczące audytu wewnętrznego w Polsce	34
1.6. Czynności w zadaniu audytowym	37
Rozdział 2	
Skuteczność audytu wewnętrznego	41
2.1. Skuteczność – rozważania teoretyczne	41
2.2. Istota skuteczności audytu wewnętrznego	43
2.3. Czynniki skuteczności audytu wewnętrznego w świetle badań literaturowych	47
Rozdział 3	
Charakterystyka wybranych elementów kapitału ludzkiego w audycie wewnętrznym	53
3.1. Istota kapitału ludzkiego w audycie wewnętrznym	53
3.2. Wiedza w audycie wewnętrznym	59
3.3. Umiejętności w audycie wewnętrznym	63
3.4. Postawy w audycie wewnętrznym	66
3.5. Oczekiwania w audycie wewnętrznym	74
Rozdział 4	
Metodyka badań własnych	77
4.1. Uzasadnienie wyboru problemu badawczego i cel badań	77
4.2. Paradygmat i przyjęta teoria naukowa	78
4.3. Uzasadnienie celowości zastosowanych metod	79
4.4. Procedura badawcza	80
4.4.1. Ogólna charakterystyka etapów gromadzenia danych	80
4.4.2. Pozyskanie respondentów do wywiadów	82

4.4.3. Opis przebiegu wywiadów	86
4.4.4. Dokumentacja z badań	88
4.4.5. Analiza materiału i wyodrębnienie kategorii danych	90

Rozdział 5

**Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego
– rezultaty badań własnych** **93**

5.1. Charakterystyka osób badanych	94
5.2. Opinie badanych na temat skuteczności audytu wewnętrznego	96
5.3. Ocena wiedzy i umiejętności audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją	103
5.3.1. Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych	103
5.3.2. Wiedza i umiejętności audytowanych	111
5.3.3. Wiedza i umiejętności zarządzających organizacją	114
5.4. Postawy i oczekiwania audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją	115
5.4.1. Postawy i oczekiwania audytorów wewnętrznych	115
5.4.2. Postawy i oczekiwania audytowanych	119
5.4.3. Postawy i oczekiwania zarządzających organizacją	127

Rozdział 6

Dyskusja wyników **131**

6.1. Wnioski z badań	131
6.2. Rekomendacje dla praktyki	142
6.3. Ograniczenia badań	144

Zakończenie	147
-------------	-----

Załączniki	151
------------	-----

Bibliografia	157
--------------	-----

Spis tabel	185
------------	-----

Spis rysunków	187
---------------	-----

Wstęp

Poznanie jest uwarunkowane działaniem
(Sułkowski, 2005, s. 18)

Przedmiotem opisanych w książce dociekań jest problem dotyczący skuteczności audytu wewnętrznego w kontekście kapitału ludzkiego osób w niego zaangażowanych. W monografii audyt wewnętrzny zawężono wyłącznie do takiego, jakim rozumie go Instytut Audytorów Wewnętrznych. Przyjęto, że na kapitał ludzki osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny składają się wiedza, umiejętności, postawy i oczekiwania audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją¹.

W Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego podkreślono, że celem audytu wewnętrznego jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności organizacji. By te cele spełnić, w swojej pracy audytor wewnętrzny odkrywa, poznaje i wnika w audytowany obszar, poddając refleksji nie tylko to, co robią audytowani, ale też to, co sam czyni. Pokazując możliwości usprawnień tam, gdzie wydaje się, że tych możliwości już nie ma oraz analizując posiadane informacje, dostarcza świeżego spojrzenia na audytowany obszar. Pomimo że audyt wewnętrzny występuje przede wszystkim w tych organizacjach, które są zobligowane prawnie do jego przeprowadzania, to nie wyklucza to jego pojawienia się tam, gdzie takiego prawnego obowiązku nie ma.

Z przyjętej definicji audytu wewnętrznego wynika, że zapewnia on m.in. o skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem oraz ładu organizacyjnego. Jednak nie zawsze jest on zdolny do osiągnięcia swoich celów (Dittenhofer, 2001a, s. 445), co wynika m.in. z faktu wzajemnego oddziaływania różnych czynników wpływających na skuteczność audytu wewnętrznego (Mihret i Yismaw, 2007, s. 472). Według Bednarka (2015a, s. 25) określenie czynników skuteczności

1 Na potrzeby opracowania Autorka przyjęła, że: (1) *audytor wewnętrzny* to osoba, która przeprowadza audyt wewnętrzny jako pracownik, bądź jako zewnętrzny usługodawca, związany z organizacją czasowo, dla realizacji określonych zadań; (2) *audytowany* to zarządzający lub pracownik audytowanej komórki; (3) *zarządzający organizacją* to zarządzający najwyższego lub średniego szczebla organizacji, odpowiedzialny za całość jej wyników. Tam, gdzie będzie miało to znaczenie, autorka w tekście dokona rozróżnienia na najwyższy i średni szczebel w organizacji.

audytu wewnętrznego jest wyzwaniem, a w przypadku Polski przyczyny niezadawalającej skuteczności audytu wewnętrznego nie zostały w pełni zbadane (Bednarek, 2016a, s. 39).

Temat skuteczności audytu wewnętrznego w literaturze przedmiotu określany jest zarówno jako popularny (np. Dittenhofer, 2001a, s. 443), jak i zaniedbywany (np. Badara i Saidin, 2013; Salehi, 2016). Mimo względnie dużej liczby badań dotyczących skuteczności audytu wewnętrznego jest jeszcze wiele niedopowiedzeń w tym temacie. W niniejszej pracy autorka podjęła nowy wątek i oddała głos nie tylko audytorom wewnętrznym, ale również audytowanym i zarządzającym organizacją. W organizacji w audyt wewnętrzny zaangażowani są wszyscy jej członkowie: jedni go wykonują, kolejni korzystają z jego wyników, inni są jemu poddawani. Grupy te odróżnia m.in. perspektywa patrzenia na organizację oraz na audyt wewnętrzny i jego skuteczność. Coraz głośniej i częściej podkreśla się społeczny kontekst audytu wewnętrznego i to, że „audyt wewnętrzny tworzą ludzie i audyt wewnętrzny jest dla ludzi”². Dlatego badając go, powinno się uwzględniać punkt widzenia każdej z wymienionych wcześniej grup. Jednak analizując literaturę, można odnieść wrażenie, że kontekst społeczny audytu wewnętrznego był zaniedbywany w badaniach nad nim (Anderson i Marchant, 1989, za: Waller, 1989, s. 17). Choć stwierdzenie to padło ponad 30 lat temu, to jednak jest ono dalej podtrzymywane przez niektórych badaczy (np. Dittenhofer i in., 2011, s. 7; Ma’ayan i Carmeli, 2016, s. 348; D’Onza i Sarens, 2018, s. 2). Niedostatek opracowań rozważających skuteczność audytu wewnętrznego przez pryzmat kapitału ludzkiego i takich, które jako grupę badawczą traktowałoby jednocześnie audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją, ujawnił także dokonany przez badaczkę przegląd literatury poświęcony skuteczności audytu wewnętrznego.

Głównym celem pracy jest identyfikacja czynników skuteczności audytu wewnętrznego związanych z kapitałem ludzkim. Ze względu na walor porządkujący oraz dla uzupełnienia dekompozycji celu głównego autorka postawiła także następujące cele szczegółowe:

- przeanalizowanie i usystematyzowanie wiedzy z zakresu skuteczności audytu wewnętrznego;
- scharakteryzowanie wiedzy i umiejętności audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją w odniesieniu do skuteczności audytu wewnętrznego;
- scharakteryzowanie postaw i oczekiwań audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją w odniesieniu do skuteczności audytu wewnętrznego;
- przedstawienie rekomendacji dla praktyki poprzez zaproponowanie działań poprawiających skuteczność audytu wewnętrznego.

2 Zdanie to padło podczas konferencji organizowanej przez EY Academy, „Audyt wewnętrzny a zasoby ludzkie” (29.03.2017). Podobna myśl została też wyrażona podczas spotkania Łódzkiego Regionalnego Koła IIA Polska (24.11.2016).

Dla opracowania rozdziałów teoretycznych zastosowano krytyczny przegląd literatury (polskiej i zagranicznej), pozwalający zebrać, uporządkować i opisać zagadnienia dotyczące skuteczności audytu wewnętrznego, czynników skuteczności audytu wewnętrznego oraz kapitału ludzkiego w audycie wewnętrznym. Metodyka dokonanego przez autorkę przeglądu ma cechy systematycznego przeglądu literatury (por. Czakon, 2011). Obecnie problemem nie jest raczej sam dostęp do danych, lecz ich dobór, a następnie refleksyjne i krytyczne podejście do ich naukowości. Dlatego autorka dokonywała oceny jakości znalezionych publikacji poprzez weryfikację, czy pochodzą one z recenzowanych źródeł i czy źródła te nie są umieszczone na tzw. liście drapieżnych czasopism (ang. *List of Predatory Journals*). Ostatecznie korzystała ona z monografii i artykułów naukowych, raportów z badań oraz opracowań Instytutu Audytorów Wewnętrznych oraz organizacji z tzw. Wielkiej Czwórki, a także tekstów regulacji prawnych.

Ze studiów literaturowych i na podstawie wyników badań wstępnych wywieziona została teza pracy: kapitał ludzki osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny jest czynnikiem warunkującym jego skuteczność. Celem badań empirycznych była identyfikacja i charakterystyka wiedzy, umiejętności, postaw i oczekiwań wobec audytu wewnętrznego oraz czynników skuteczności audytu wewnętrznego związanych z kapitałem ludzkim, wskazywanych przez przedstawicieli trzech grup osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny: audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją. Autorka postawiła następujące pytania badawcze:

P1: Jak przedstawiciele poszczególnych grup zaangażowanych w audyt wewnętrzny rozumieją jego skuteczność?

P2: Jakie czynniki mają znaczenie dla skuteczności audytu wewnętrznego?

P3: Jaka wiedza i jakie umiejętności audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją mają znaczenie dla skuteczności audytu wewnętrznego?

P4: Jakie postawy i oczekiwania wobec audytu wewnętrznego posiadają audytorzy wewnętrzni, audytowani oraz zarządzający organizacją?

Problemem badawczym są czynniki skuteczności audytu wewnętrznego związane z kapitałem ludzkim.

Metodykę badawczą oparto na badaniach jakościowych, m.in. ze względu na wskazywany w literaturze potencjał stosowania badań jakościowych w audycie wewnętrznym (por. m.in. Power i Gendron, 2015, s. 147). Badania osadzono w paradygmacie interpretatywnym, w którym prawda jest intersubiektywna, zależna od osób poddanych badaniu. W opracowaniu wykorzystano podejście idiograficzne. Inspiracją teoretyczną dla prowadzonych badań była teoria uwarunkowań sytuacyjnych (teoria kontyngencji).

Badania empiryczne zostały zrealizowane w latach 2016–2019 w dwóch etapach (badania wstępne oraz zasadnicze). Badaczka korzystała z różnych technik gromadzenia danych empirycznych, ale ich głównym źródłem były wywiady (swobodne

oraz pogłębione, częściowo standaryzowane, nieustrukturalizowane) z audytorami wewnętrznymi, audytowanymi oraz zarządzającymi organizacją, reprezentującymi organizacje z sektora publicznego i prywatnego. W obu etapach badań przeprowadzono łącznie 65 wywiadów. Materiał empiryczny uzyskano również, przeprowadzając obserwacje (bezpośrednie nieuczestniczące) oraz analizę danych zastanych (dokumentów w jednej z komórek audytowych oraz ofert pracy dla audytorów wewnętrznych).

Przy opracowaniu wyników autorka wykorzystała założenia teorii ugruntowanej. Charakter badań jakościowych nie upoważnia jej do uogólnienia wniosków na całą populację audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją.

Prezentowana praca jest studium teoretyczno-empirycznym i tej konwencji podporządkowano jej układ. Opracowanie składa się ze wstępu, trzech rozdziałów teoretycznych, rozdziału metodycznego, dwóch rozdziałów empirycznych oraz zakończenia, a także bibliografii, spisu tabel oraz spisu rysunków. W formie załączników zawarto fragmenty dyspozycji do wywiadów dla poszczególnych grup badawczych oraz charakterystykę respondentów ze względu na płeć oraz organizację, z której pochodzili (sektor publiczny/sektor prywatny).

W rozdziale pierwszym opracowania punkt ciężkości rozważań jest położony na audyt wewnętrzny. Autorka przedstawia jego historię oraz ewolucję i dalsze kierunki rozwoju, następnie wskazuje na jego istotę i cele oraz funkcje, zadania i usługi. W kolejnych podrozdziałach autorka omawia organizację audytu wewnętrznego, wskazuje na regulacje prawne w Polsce dotyczące tego audytu oraz opisuje czynności w zadaniu audytowym.

W rozważaniach nad skutecznością audytu wewnętrznego, zawartych w drugim rozdziale, opisane są zagadnienia związane z wyjaśnieniem pojęcia skuteczność (w ogóle) i z istotą skuteczności audytu wewnętrznego. Autorka przedstawiła tutaj także czynniki skuteczności audytu wewnętrznego, jakie prezentowane są w literaturze.

Rozdział trzeci poświęcony jest charakterystyce kapitału ludzkiego w audycie wewnętrznym. Autorka opisuje istotę kapitału ludzkiego (jako takiego) oraz dokonuje charakterystyki wyróżnionych elementów kapitału ludzkiego (tj. wiedzy, umiejętności, postaw oraz oczekiwań) w audycie wewnętrznym.

Rozdział czwarty poświęcony jest metodyce przeprowadzonych badań własnych. Zaprezentowano w nim uzasadnienie wyboru problemu badawczego oraz cel badań, opisano przyjęty paradygmat i teorię naukową. Zawarto tu także uzasadnienie celowości zastosowanych metod oraz opis procedury badawczej. Przedstawiono ogólną charakterystykę etapów gromadzenia danych, sposoby pozyskania respondentów do wywiadów, opis przebiegu wywiadów, dokumentację z badania oraz sposoby analizy materiału i wyodrębnienia kategorii danych.

Wyniki eksploracji badawczej zostały opisane w rozdziale piątym oraz szóstym.

W rozdziale piątym, empirycznym, autorka powoła się na to, co sama zobaczyła i co usłyszała od rozmówców. Rozdział ten przyjmuje charakter sprawozdania z badań, osnutego wokół skuteczności audytu wewnętrznego i kapitału ludzkiego osób w niego zaangażowanych. Autorka charakteryzuje w nim badane osoby, a następnie przedstawia usłyszane opinie badanych osób na temat skuteczności audytu wewnętrznego oraz czynników nań wpływających. W rozdziale tym autorka wskazuje także na rolę kapitału ludzkiego w skuteczności audytu wewnętrznego. Ostatnie dwa podrozdziały poświęcone są wyróżnionym elementom kapitału ludzkiego osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny, tj. wiedzy, umiejętnościom, postawom oraz oczekiwaniom audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją.

Opierając się na wynikach przeprowadzonych badań, w rozdziale szóstym autorka podjęła próbę syntetycznego omówienia wniosków i podsumowania wyników badawczych, kierując się postawionymi pytaniami badawczymi. Przedstawiona tu dyskusja wyników dotyczy pozyskanego materiału badawczego. W rozdziale tym zaprezentowane zostały wnioski z badań oraz rekomendacje dla praktyki. Kończy go opis ograniczeń badań.

W rozdziale piątym przytoczono dosłowne wypowiedzi rozmówców. Dla ich lepszego zrozumienia w nawiasach kwadratowych zawarte są wyjaśnienia od autorki. Pozostawiono niektóre niecenzuralne zwroty, użyte przez respondentów ze względu na to, że oddawały ich emocje. Autorka w opracowaniu przyjęła nomenklaturę Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Ponadto zastosowano nazewnictwo dyscyplin naukowych sprzed reformy naukowej 2.0. Treści, które były dostępne w języku angielskim i niemieckim, na język polski zostały przetłumaczone przez autorkę i to ona bierze pełną odpowiedzialność za ich tłumaczenie. W pracy przyjęto stan prawny na dzień 31 grudnia 2019 roku.

Książka jest pokłosiem przygotowanej rozprawy doktorskiej pt. *Kapitał ludzki a skuteczność audytu wewnętrznego*.

Rozdział 1

Audyt wewnętrzny w organizacji

Kontrola jest jedną z klasycznych funkcji zarządzania, sformułowanych na początku XX w. przez Fayola. Pojęcie to wciąż nie jest jednoznacznie zdefiniowane (Kuc, 2009, s. 18). Pszczołowski (1978, s. 104) wskazuje, że kontrola to „porównanie wyniku działania z jego celem”. Podobnie kontrolę definiuje Adamiecki (1985, s. 231). Zaś Griffin (2017, s. 660) określa ją jako „regulowanie działań organizacji w taki sposób, aby ułatwić osiągnięcie celów”. Mechanizmy kontrolne mają znaczenie dla poprawnego działania organizacji (Kuc, 2009, s. 84), ponieważ „kontrola, jak ster statku, utrzymuje ruch organizacji we właściwym kierunku” (Griffin, 2017, s. 660) i m.in. dlatego uważa się, że jest jednym z ważniejszych pojęć w zarządzaniu (Adamiecki, 1985, s. 231).

Audyt wewnętrzny, jeden z mechanizmów kontrolnych, zrodził się w odpowiedzi na zapotrzebowanie na niezależne badanie oraz ocenę działalności organizacji. Zarządzający organizacją potrzebowali instytucji do ewaluacji procesów w organizacji oraz systemu kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego (ang. *governance*)¹ (Ramamoorti, 2003, s. 3). Wnioski z audytu wewnętrznego mają najczęściej postać rekomendacji. Mogą być one pomocne m.in. w podejmowaniu decyzji przez zarządzających organizacją (Moeller, 2018, s. 27).

Celem tego rozdziału jest wprowadzenie do tematyki audytu wewnętrznego. Przedstawione zostaną w nim jedynie najważniejsze informacje, niezbędne z punktu widzenia realizacji celu pracy. Z tego względu autorka nie zagłębia się m.in. w szczegóły przeprowadzania audytu wewnętrznego.

1 W języku polskim sam termin *governance* jest tłumaczony na różne sposoby (np. władztwo korporacyjne, nadzór korporacyjny, władanie korporacyjne), stąd często występuje on w oryginalnym brzmieniu (por. Marcinkowska, 2014, s. 47). Autorka przyjmuje za Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, że *governance* to ład organizacyjny, czyli „procesy i struktury wprowadzone przez radę w celu informowania, kierowania, zarządzania i monitorowania działań organizacji, prowadzących do osiągnięcia jej celów”.

1.1. Historia audytu wewnętrznego, jego ewolucja i kierunki rozwoju

„Audyt” jest pojęciem wieloznacznym (Moeller, 2018, s. 26). W szerszym znaczeniu „audyt” to wnikliwy i przemyślany przegląd oraz ocena działalności organizacji na najwyższym poziomie organizacyjnym, w węższym to sprawdzenie poprawności formalnej oraz merytorycznej zapisów rachunkowych (Moeller i Witt, 1999 za: Bednarek, 2009a, s. 9; Moeller, 2018, s. 26). Dodanie do słowa audyt przymiotnika „wewnętrzny” odnosi działalność audytu do wnętrza organizacji i jej działalności (Moeller, 2018, s. 26). W ten sposób odróżniany jest audyt wewnętrzny od audytu zewnętrznego (rewizji finansowej)², wykonywanego przez biegłych rewidentów (Bednarek, 2009a, s. 9–10).

W literaturze wskazuje się na dwa źródłosłowa nazwy „audyt”. Oba mają łacińskie pochodzenie:

- *auditus* oznaczający a) „wysłuchanie” (Sawyer i in., 2003, s. 4; Spencer Pickett, 2004, s. 8) bądź b) „przesłuchanie” (Winiarska, 2007, s. 10)³;
- *audire* oznaczające „słuchać” (Cosserat i Rodda, 2009, s. 3; Ertl-Wagner i Steinbrucker, 2011, s. 851; Lenz, 2013, s. 3).

Oba wskazania zdają się podkreślać znaczenie komunikacji w audycie; wskazują, że audytor nie tylko słyszy, ale przede wszystkim słucha, co umożliwia mu dalszą pracę. Słuchanie ogranicza nieporozumienia, pozwala dowiedzieć się na temat tych aspektów, o których nie wspominają np. procedury (Sawyer i in., 2013, s. 1246–1249). Słuchając, można zagłębić się w sytuację rozmówcy, poznać jego punkt widzenia i zrozumieć oczekiwania. Słuchanie pozwala także na dotarcie do interlokutora za pomocą odpowiednio dobranych komunikatów.

Historycy dopatrują się śladów audytu (wewnętrznego i zewnętrznego) już w czasach starożytnych, twierdząc, że istnieje on już od ponad 5,5 tysiąca lat (Sawyer i in., 2003, s. 3). Nie można jednak mówić, że audyt istniał już w starożytności (Moeller, 2018, s. 27) – próby udowodnienia tego faktu zaliczyć można do kategorii opowieści historycznych⁴ (Kuc, 2008, s. 242). Stąd informacja o „starożytnym

2 Autorka określiła audyt zewnętrzny będzie stosować wymiennie z działalnością biegłego rewidenta i rewizją finansową. W jej rozumieniu audyt zewnętrzny to działalność biegłego rewidenta, polegająca na badaniu sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. z 1994 r. nr 121, poz. 591 z późn. zm. (dalej: ustawa o rachunkowości) oraz ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz.U. 2017, poz. 1089 z późn. zm. (dalej: ustawa o biegłych rewidentach). Choć przyjęto się, że audyt zewnętrzny oznacza działalność biegłego rewidenta, to obserwacja praktyki ukazuje, że sformułowanie to odnośzone jest do różnych działalności „okołokontrolnych”, wykonywanych przez zewnętrzne organizacje (Gorący, 2013, s. 227).

3 To ostatnie tłumaczenie zdaje się wzmacniać „inspektorski” odbiór audytu wewnętrznego.

4 Podobnie nieco na wyrost jest stwierdzenie Winiarskiej (2017a, s. 15), że „audyt wewnętrzny znany obecnie rozpoczął się w okresie rewolucji przemysłowej w Anglii”.

audycie” powinna być traktowana rozsądnie (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 11). W starożytności zaczęła kształtować się pisemna weryfikacja operacji gospodarczych i system kontroli wewnętrznej. W Mezopotamii odkryto dokumenty finansowe, które noszą oznaki weryfikacji ich poprawności (Herdan i in., 2009, s. 55). Gasparski (2007a, s. 503), powołując się na Kaptein (1998, s. 48), opisuje, że w starożytnym Rzymie funkcje audytorów pełnili emerytowani oficerowie. Wysłuchiwali oni skarg oraz problemów wojskowych, które wraz z możliwymi sposobami ich rozwiązania, były następnie raportowane do naczelnego dowództwa. W starożytnym Rzymie powstało też stanowisko kwestora (księgowego), który badał księgi gubernatorów rzymskich (Herdan i in., 2009, s. 55). Z biegiem czasu narodziły się działania zmierzające do oceny systemu kontroli wewnętrznej, który stopniowo przekształcił się w audyt wewnętrzny znany obecnie (Piaszczyk, 2004, s. 40).

Historia audytu ma „wiele lat” (Moeller, 2018, s. 25) i „wielowiekowe tradycje” (Winiarska, 2017b, s. 55). Na początku swego rozwoju audyt wewnętrzny nie był pojmowany zgodnie z obecnym rozumieniem tej kategorii (Bielińska-Dusza, 2011a, s. 44) i przybrał formę rewizji finansowej (Spraakman, 2001, s. 19). Chociaż wyewoluował on z rachunkowości i zawodu biegłego rewidenta, to obecnie „jest czymś więcej” (Sawyer, 1993, s. 43).

Aktualnie słowo „audyt” najczęściej określa zarówno audyt wewnętrzny, jak też audyt zewnętrzny. Często o tym, który rodzaj audytu jest opisywany w literaturze, wnioskować można głównie na podstawie kontekstu opracowania, co powodować może pewien chaos terminologiczny. W literaturze istnieją więc dwa podejścia w kwestii używania słowa „audyt”. Pierwsze z nich stanowi, że „audytor to audytor” (The Institute of Internal Auditors, *An auditor...*), a więc słowem „audyt” określa się i audyt wewnętrzny, i audyt zewnętrzny. Drugie podejście natomiast wskazuje, że „audyt jest zawsze wewnętrzny” (Swanson i Marsh, 1991, s. 1). Z tego wynika, że słowem „audyt” nie powinno być określane nic więcej poza audytem wewnętrznym.

Do lat 30. XX w. nie przywiązywano zbyt dużej wagi do audytu wewnętrznego, który istniał tak naprawdę w cieniu rewizji finansowej. Do tego czasu audyt wewnętrzny był rozumiany jako sprawowanie kontroli (przede wszystkim kontroli finansowej), nie było wtedy wyraźnego rozgraniczenia na audyt wewnętrzny i zewnętrzny (Moeller, 2018, s. 27–28). O audycie wewnętrznym (znanym w obecnej formie) można mówić tak naprawdę od lat 40. XX w.

W 1941 roku powstał Instytut Audytorów Wewnętrznych (ang. *The Institute of Internal Auditors*, IIA). To najstarsza i największa międzynarodowa organizacja zrzeszająca oraz kształcąca audytorów wewnętrznych, wyznaczająca standardy prowadzenia audytu wewnętrznego i prowadząca certyfikację zawodową audytorów wewnętrznych. Siedziba główna Instytutu znajduje się w Stanach Zjednoczonych, uznawanych za kolebkę audytu wewnętrznego⁵. IIA obejmuje blisko

5 Powstał tam pierwszy Oddział IIA. Z biegiem czasu IIA zmienił się w międzynarodową organizację z lokalnymi oddziałami na całym świecie (www.iaa.org.pl).

200 oddziałów lokalnych na całym świecie i zrzesza ponad 170 000 osób⁶. Jego członkami mogą być zarówno osoby pracujące jako audytorzy wewnętrzni, jak i sympatycy audytu wewnętrznego, którzy nie pracują zawodowo w audycie wewnętrznym. Polski oddział IIA⁷ został zarejestrowany 9 maja 2002 roku, ponad rok później (27 czerwca 2003 roku) został uznany oficjalnie przez oddział główny IIA (<https://www.iaa.org.pl>).

W 1943 roku utworzono Amerykańską Komisję Papierów Wartościowych i Giełd (ang. *US Securities and Exchange Commission*; SEC), która zaczęła wymagać od zarejestrowanych przez nią spółek giełdowych dostarczania zweryfikowanych sprawozdań finansowych przez niezależnych audytorów zewnętrznych. Koncentrowali się oni głównie na wyrażeniu opinii na temat prawidłowości sporządzenia sprawozdania finansowego. Wymogi zawarte w tym akcie prawnym zachęciły spółki giełdowe do utworzenia działów⁸ audytu wewnętrznego w organizacji, m.in. dla wsparcia pracy audytorów zewnętrznych (biegłych rewidentów), ograniczenia wydatków na działalność audytorów zewnętrznych oraz wykrywania słabości systemu kontroli wewnętrznej. Dalszy postęp organizacyjny, techniczny oraz rosnąca złożoność organizacji doprowadziły do wyraźniejszego podziału i dalszego rozwoju obu form audytu: nastawionego na poprawność ksiąg rachunkowych audytu zewnętrznego (wykonywanego przez biegłych rewidentów) i „szerszego” od niego audytu wewnętrznego (Moeller, 2018, s. 27–28, 50, 652, 791).

Ranga audytu wewnętrznego w organizacjach zaczęła wyraźnie nabierać znaczenia od początku XXI wieku (Abbott i in., 2010, s. 1). Być może przyczyniły się do tego afery finansowe, w które wówczas zamieszane były niektóre organizacje⁹ (Sarens i Lamboglia, 2014, s. 41; Joe i Emmanuel, 2016, s. 111). Po tych aferach głównymi zadaniami audytora wewnętrznego stały się m.in. przywrócenie zaufania dla audytu wewnętrznego, zapewnienie interesariuszy organizacji o przejrzystości danych finansowych i o istnieniu skutecznych mechanizmów kontrolnych (Lendle, 2008, s. 61; Cosserat i Rodda, 2009, s. 24). Obecnie kładzie się nacisk, aby audyt wewnętrzny wkroczył mocniej w rolę doradcy, partnera i eksperta od spraw dotyczących organizacji (Mermoud i Sungun, 2013, s. 72). Dlatego audytorzy wewnętrzni powinni koncentrować się bardziej na podejściu zarządczym¹⁰, a nie

6 Osoba zatrudniona na stanowisku audytora wewnętrznego nie ma obowiązku przystępowania do IIA (www.iaa.org.pl).

7 Oficjalna nazwa polskiego oddziału to: Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. Możliwe jest używanie także formy skróconej: IIA Polska (www.iaa.org.pl). Autorka w opracowaniu stosować będzie nazwę IIA, bez względu na położenie oddziału (rozdzielenie nastąpi tam, gdzie będzie to miało znaczenie z punktu widzenia prezentowanych treści w książce).

8 Jeden z pierwszych działów audytu wewnętrznego powstał po zakończeniu II wojny światowej, kiedy to Brink, jeden z ojców założycieli IIA, w organizacji Ford Motor zorganizował i zarządzał tam komórką audytu wewnętrznego (Moeller, 2018, s. 28).

9 Jak ENRON, WorldCom czy Parmalat.

10 Pamiętać należy, że audyt wewnętrzny nie ma władztwa – audyt wewnętrzny nigdy niczego nie wdraża.

stricte finansowym (Mermod i Sungun, 2013, s. 72). Tabela 1 przedstawia główne kierunki obserwowanej reorientacji audytu wewnętrznego.

Tabela 1. Główne kierunki reorientacji audytu wewnętrznego

OD RACHUNKOWOŚCI I FINANSÓW	DO ZARZĄDZANIA I PRZYSZŁOŚCI
nastawienia na rachunkowość i finanse oraz nastawienia na przeszłość	nastawienia na zarządzanie i na przyszłość
bycia policjantem i strażnikiem, których działalność polega głównie na wykrywaniu oszustw w organizacji	bycia wsparciem i partnerem dla zarządzających organizacją oraz pracowników
funkcji kontrolnej (zapewniającej)	funkcji doradczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Knedler i Stasik, 2010, s. 17; Chambers i McDonald, 2013, s. 2–3; Grzesiak, 2018b, s. 52.

Wyraźnie widać ewolucję i przejście audytu wewnętrznego od funkcji kontrolnej do doradztwa. Współcześnie audyt wewnętrzny przyjmuje szerszy zakres zadań niż jeszcze parę lat temu. Już nie tylko ustala rozbieżności czy ocenia zgodność z przepisami (jak to było głównie w przeszłości), ale przede wszystkim pozwala zarządzającym poprawić stan obecny w organizacji (Allegrini i in., 2006, s. 845). Obecnie audytorzy wewnętrzeni działają w trudnym czasie zmian, które dotyczą m.in. otoczenia organizacji (na rzecz której audytor wewnętrzny świadczy usługi), samej profesji audytora wewnętrznego czy wykorzystania technologii w audycie wewnętrznym (Caratas i Spatariu, 2014, s. 530).

Organizacje z Wielkiej Czwórki wskazują, że audyt wewnętrzny w przyszłości koncentrować się będzie bardziej na ryzykach związanych m.in. z Internetem Rzeczy, zarządzaniem talentami w organizacji, etyką, kulturą organizacji, cyberbezpieczeństwem, bezpieczeństwem i ochroną danych osobowych, ryzykiem personalnym, sztuczną inteligencją, technologią (Deloitte, 2018b, s. 1, 8; KPMG, 2018, s. 3). Jednak to wykorzystanie najnowszej technologii w audycie wewnętrznym jest jednym z wyzwań audytu wewnętrznego. Przypuszcza się, że zrewolucjonizuje sposób prowadzenia audytu wewnętrznego i jego możliwości, zmieni sposób działania audytorów wewnętrznych oraz umożliwi rozwój metod, technik i narzędzi audytu wewnętrznego (Marks, 2009, s. 4).

Wielce wymowne jest sformułowanie użyte przez jedną z organizacji z Wielkiej Czwórki, że „przyszłość audytu wewnętrznego jest teraz” (ang. *The future of internal audit is now*) (Deloitte, 2018b). To znaczy, że wyzwania audytu wewnętrznego wymuszają na audytorach wewnętrznych przygotowanie się na przyszłość już teraz poprzez nabywanie nowej wiedzy i umiejętności (przy wsparciu organizacji bądź na własną rękę), poszerzanie zakresu świadczonych usług, a tym samym zmianę samej funkcji audytu wewnętrznego i w organizacji, i globalnie. Wyzwania dla audytu wewnętrznego zostały zaprezentowane w tabeli 2. Mają one charakter

mikro (wyzwania na poziomie organizacji) oraz makro (wyzwania na poziomie profesji audytu wewnętrznego).

Tabela 2. Wyzwania dla audytu wewnętrznego

STWIERDZENIE
• związane z erą informacyjną i rozwojem technologii (np. rozwój narzędzi informatycznych mogących zostać zastosowanych w pracy audytora wewnętrznego, zwiększająca się automatyzacja pracy, mnogość informacji, konieczność zapewnienia bezpieczeństwa danych, wykorzystywanie sztucznej inteligencji) • sprostanie wielu, często odmiennym oczekiwaniom wobec audytu wewnętrznego • wyraźniejsze niż obecnie demonstrowanie wartości, jaką audyt wewnętrzny przysparza organizacji • nadążanie za zmieniającymi się warunkami, w jakich działa i będzie działać organizacja • nabywanie nowych i rozwijanie obecnie posiadanych kompetencji przez audytorów wewnętrznych • dostrzeganie kierunków rozwoju audytu wewnętrznego, nadawanych przez IIA • skupienie się na skuteczności audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie PwC, 2011, s. 2; Saunders, 2011, s. 47.

1.2. Istota i cele audytu wewnętrznego

Najbardziej znaną definicją audytu wewnętrznego wydaje się ta podawana przez Instytut Audytorów Wewnętrznych. Według polskiego oficjalnego tłumaczenia najnowszej definicji Instytutu Audytorów Wewnętrznych¹¹

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 (Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego¹², dalej też: Standardy, Standardy IIA).

11 Historyczne definicje audytu wewnętrznego opracowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych są przedstawione m.in. w: Bielińska-Dusza (2011a, s. 36–39).

12 Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego są opracowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych. Dzielą się na standardy atrybutów (charakteryzują cechy organizacji oraz osób, które zajmują się audytem wewnętrznym) i standardy działania (określają charakter działań audytu wewnętrznego oraz konkretyzują kryteria jakościowe, które służą ich ocenie). Mogą mieć zastosowanie do organizacji zarówno z sektora publicznego, jak i z prywatnego. Stanowią one wytyczne uściślające ogólną metodykę audytu wewnętrznego. Standardy nie są wiążące – sporządzono je dla jednolitej organizacji audytu wewnętrznego i jego funkcjonowania (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 77–81).

Definicja ta uściśla charakter audytu wewnętrznego, jego cele oraz zakres, wskazując, że jest to systematyczne i zdyscyplinowane podejście, które wspiera osiągnięcie celów organizacji.

W polskim¹³ prawodawstwie definicja audytu wewnętrznego jest zawarta w ustawie o finansach publicznych (ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009 nr 157 poz. 1240, z późn. zm., dalej: ustawa o finansach publicznych). Stanowi ona, że „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika organizacji w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze [...]”.

Obie przytoczone definicje audytu wewnętrznego są w wielu miejscach zbieżne. Podkreślają, że audyt wewnętrzny to działalność niezależna i obiektywna, której zadaniem jest przysporzenie wartości organizacji, niezależnie od jej rodzaju i przynależności. Wskazują one na miejsce, istotę i atrybuty audytu wewnętrznego oraz podkreślają, że jest on nastawiony i ukierunkowany na przyszłość, tak by pomóc organizacji osiągnąć założone wcześniej cele.

Powyższe definicje wydają się najbardziej popularne, choć nie jedyne (w literaturze odnaleźć można inne definicje audytu wewnętrznego – por. np. Saunders, 2002, s. 52; Sawyer, 2003, s. 10; Dunn, 1991, s. 239 oraz Howard, 1992, s. 35, za: Martyniuk, 2005, s. 132; Kuc, 2008, s. 248). Nie ma zgody wśród badaczy, jak ontologicznie określić audyt wewnętrzny. Niektóre z występujących w literaturze definicji audytu wewnętrznego sprowadzają go do aspektów finansowo-księgowych. Przykład: „audyt wewnętrzny to testowanie i sprawdzanie przez niezależnych biegłych rewidentów dokumentacji finansowej, zapisów księgowych oraz innej dokumentacji wewnętrznej i zewnętrznej organizacji” (Meigs, za: Bielińska-Dusza, 2011a, s. 39). Pojawiają się takie określenia na audyt wewnętrzny, jak „koncepcja zarządzania” (Lisiński, 2011c, s. 51, 56), „czynność” (Luck, 2000, s. 1, za: Winiarska, 2007, s. 16), „funkcja organizacji” (Międzynarodowy Standard Badania 610, s. 4, dalej: MSB 610), „model kontroli” (Lisiński, 2011a, s. 21) czy „swoista forma kontroli” (Bielińska-Dusza, 2011a, s. 46).

Kuc (2008, s. 248) postrzega audyt wewnętrzny w dwóch odrębnych znaczeniach:

- czynnościowym – „narzędzie zarządzania zaprojektowane do badania i sprawdzania, w jakim stopniu określone zasady i procedury są przestrzegane, oraz do weryfikowania efektywności (adekwatności) tego rodzaju wskázówek [...]”;
- instytucjonalnym – „instytucja gwarantująca, zgodnie z uregulowanymi prawnymi, wysoką sprawność przez eliminowanie ryzyka i racjonalne zapewnienie [...]”.

13 W różnych krajach audyt wewnętrzny został opisany w ustawie o finansach publicznych ustawie o rachunkowości, w ustawie budżetowej albo w osobnym akcie prawnym poświęconym audytowi. Przegląd definicji audytu wewnętrznego w światowych aktach prawnych zawarty jest m.in. w: Skoczylas-Tworek (2014, s. 19–20).

Takie dualistyczne podejście tłumaczyłoby fakt, że frazą „audyt wewnętrzny” określa się w literaturze pojedyncze zadanie audytowe¹⁴, ogół zadań związanych z audytem wewnętrznym w organizacji, działalność prowadzoną przez komórkę audytu wewnętrznego oraz samą komórkę audytu wewnętrznego¹⁵. W literaturze zagranicznej (polskiej względnie rzadziej) spotykać można również takie określenie, jak „funkcja audytu wewnętrznego” (ang. *internal audit function*, IAF) czy „system audytu wewnętrznego” (ang. *internal audit system*). Najczęściej rozumie się przez te określenia całokształt działań w organizacji związanych z audytem wewnętrznym (por. Saunders, 2011, s. 157).

Dodatkowe zamieszanie definicyjne powoduje fakt, że w praktyce gospodarczej występuje tzw. audit jakości, przeprowadzany na podstawie norm ISO. Często dwa pojęcia („audit” i „audyt”) są mylone i traktowane synonimicznie i zamieniane (choć to tak naprawdę dwa osobne byty). Jak tłumaczy Bralczyk, zamieszanie spowodował błąd w tłumaczeniu owych norm i późniejsza niekonsekwencja w stosowaniu przyjętego tłumaczenia (Rakowiec). W rzeczywistości „audit” nie jest rodzajem audytu wewnętrznego. Powyższe nie wyklucza jednak przeprowadzania audytu wewnętrznego jakości na podstawie norm ISO przez audytorów wewnętrznych.

W literaturze podawane są różne rodzaje audytu wewnętrznego. Obrazują one charakter badanego problemu i zdają się nie być zamkniętym katalogiem¹⁶. Rodzaje audytu wewnętrznego ukształtowały się pod wpływem jego historii i rozwoju; mają charakter umowny. Na ogół przyjmuje się, że czynnikami wyróżniającymi poszczególne rodzaje audytu wewnętrznego są albo przedmiot badań, albo punkt widzenia, z którego obszar audytowany jest badany (rodzaj audytu wewnętrznego jest pochodną badanego obszaru, który wynika najczęściej z planu ryzyka – por. podrozdział 1.6). Rodzajami audytu wewnętrznego, które się wyróżniają, są np. audyt: personalny, efektywnościowy (tzw. 3E), logistyczny, marketingowy, projektów. Można wątpić, czy warto rozróżniać rodzaje audytu wewnętrznego, ponieważ podział na poszczególne rodzaje wydaje się być sztuczną linią demarkacyjną i sugeruje „jednotorowość” audytu wewnętrznego. Dlatego literatura zagraniczna, w przeciwieństwie do polskiej, względnie mało uwagi poświęca podziałowi audytu wewnętrznego. Zdaniem Saundersa (2011, s. 75–76), wyodrębnianie tych rodzajów to niepotrzebne rozwijanie pojęć teoretycznych, mogące powodować niepotrzebne zamieszanie. Saunders wskazuje dalej, że każde zadanie audytowe jest

14 Według Standardów zadanie to „konkretne zadanie, przedsięwzięcie lub przegląd, na przykład audyt wewnętrzny, przegląd samooceny kontroli, badanie oszustwa lub doradztwo. Zadanie może obejmować wiele czynności lub działań zaprojektowanych tak, by osiągnąć określone, powiązane ze sobą cele”.

15 W samych Standardach również można odnaleźć pewną dychotomię, co do definiowania audytu wewnętrznego. Oprócz definicji wskazanej na początku tego podrozdziału, Standardy w słowniku wskazują, że audyt wewnętrzny to też „departament, wydział, zespół konsultantów lub innych ekspertów świadczący usługi zapewniające i doradcze [...]” (Standardy).

16 Przegląd klasyfikacji rodzajów audytu wewnętrznego m.in. w: Skoczylas-Tworek (2014, s. 48–51).

złożone i zawiera w sobie różne elementy, praktycznie z każdego zakresu działania organizacji. Według niego należałoby wyróżnić jedynie audyty wewnętrzne ujęte w rocznym planie i te nieujęte.

Biorąc pod uwagę dotychczasowe rozważania, autorka przyjmuje definicję audytu wewnętrznego za Instytutem Audytorów Wewnętrznych ze względu na to, że wydaje się ona najbardziej popularna wśród naukowców i jest ustanowiona przez organizację zawodową zajmującą się audytem wewnętrznym. Dodatkowo definicja ta jest uniwersalna – może być odnoszona do wszystkich rodzajów organizacji.

Z przyjętej definicji audytu wewnętrznego wynika, że jego bezpośrednimi¹⁷ definicyjnymi celami są przysparzanie wartości oraz usprawnienie działalności operacyjnej organizacji, a pośrednim celem jest wsparcie zarządzających organizacją w osiąganiu celów (Hofmann, 1973, s. 26; Ruud i Jenal, 2005, s. 459). Istnieją też inne cele stawiane przed audytem wewnętrznym (Moeller, 2018, s. 48), określone przez zarządzających organizacją (Davies, 1956, s. 233; Hofmann, 1972, s. 18; Millichamp, 1996, s. 498). Dlatego cele szczegółowe zadania audytowego mogą różnić się w zależności od specyfiki organizacji, której dotyczy (Seol i Sarkis, 2005, s. 876).

Szczegółowe cele audytu wewnętrznego, wyznaczone do każdego zadania audytowego, powinny być zgodne z celami organizacji. Mogą one być mierzalne (jak np. te powiązane z budżetowaniem) czy bardziej nieuchwytne w swojej naturze (jak np. dostarczanie zapewnienia zarządzającym organizacją, że środowisko kontroli¹⁸ jest silne) (Carmichael, 2014, s. 8).

Audyt wewnętrzny to usługa przysparzająca i chroniąca wartość dla organizacji (Bou-Raad, 2000; Roth, 2000, 2002; Al-Twajry i in., 2003; Goodwin, 2004; Arena i Azzone, 2009a, 2009b). Przysparzanie wartości przez audyt wewnętrzny nazwane zostało przez Giselle (2000, s. 182) „nowym reżimem biznesowym” (ang. *the new business regime*). Wskazuje się ponadto, że jeśli chodzi o przysparzanie wartości dla organizacji, nie ma lepszego źródła niż audyt wewnętrzny (The Institute of Internal Auditors, *Internal Auditing...*, s. 7).

Według Standardów „audyt wewnętrzny przysparza wartości organizacji (i jej interesariuszom), kiedy dostarcza obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli”. Wartość, jaką przysparza audyt

17 Bezpośrednie w znaczeniu wynikające i wskazane *explicite* w definicji audytu wewnętrznego podaną przez IIA.

18 Według Standardów środowisko kontroli to „postawa oraz działania rady i kierownictwa w odniesieniu do znaczenia kontroli w organizacji. Środowisko kontroli zapewnia dyscyplinę i strukturę niezbędne do osiągnięcia podstawowych celów systemu kontroli wewnętrznej. Na środowisko kontroli składają się następujące elementy: uczciwość i wartości etyczne; filozofia i styl działania kierownictwa; struktura organizacyjna; delegowanie uprawnień i obowiązków; zasady i praktyka zarządzania zasobami ludzkimi; kompetencje pracowników”.

wewnętrzny organizacji¹⁹, jest to mierzalna lub niemierzalna korzyść dla organizacji. Jej istota tkwi m.in. (The European Confederation of Institutes of Internal Auditors, 2009, s. 6; Tomaszewicz, 2010, s. 118–119; Chambers, 2015a, s. 84) w:

- usprawnieniu i zapewnieniu o skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego, a także dostarczeniu informacji o ich stanie;
- zdolności audytu wewnętrznego do holistycznego wglądu w organizację;
- byciu „agentem zmiany”;
- ograniczeniu tzw. ekspozycji organizacji na ryzyko;
- wskazywaniu możliwych szans oraz zagrożeń;
- ograniczeniu wydatków na badanie sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów, którzy w swojej pracy mogą polegać na wynikach pracy audytorów wewnętrznych.

Ze względu na cele stawiane przed audytem wewnętrznym, inni członkowie organizacji nie powinni narzucać mu żadnych ograniczeń (Standardy). Stąd istotą audytu wewnętrznego są powiązane ze sobą niezależność i obiektywizm (Moeller, 2018, s. 26). Ich cechy wynikające ze Standardów zawarte są w tabeli 3.

Tabela 3. Niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego

ATRYBUT	NIEZALEŻNOŚĆ	OBIEKTYWIZM
	„audyt wewnętrzny musi być niezależny...”	„... a audytorzy obiektywni”
definicja	„brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny”	„bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z pełną wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób”
cechy	– dla zapewnienia niezależności CAE ma nieograniczony oraz bezpośredni dostęp do rady oraz zarządzających najwyższego szczebla – można to osiągnąć przez system podwójnego raportowania	„audytorzy wewnętrzni muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń. Muszą również unikać konfliktów interesów”

¹⁹ W literaturze spotkać można też określenie „wartość dodana audytu wewnętrznego” (por. Tomaszewicz, 2010, s. 111; Bednarek, 2016a, 2016b).

ATRYBUT	NIEZALEŻNOŚĆ		OBIEKTYWIZM
rodzaje	niezależność organizacyjna	niezależność funkcjonalna	brak
rodzaje	będzie wtedy, kiedy zarządzający audytem wewnętrznym, podlegać będzie takiemu szczegółowi zarządzania, który sprawi, że audytor wewnętrzny będzie wypełniał swoje obowiązki, bez naruszania i wpływania na niego w jakikolwiek sposób	„dostęp audytora do dokumentacji, osób i pomieszczeń, niezbędnych do oceny danego obszaru działalności organizacji. Jej znaczenie jest kluczowe do tego, aby audytor mógł odpowiednio zgłębić badane zagadnienie, a jednocześnie miał pełną swobodę w ustalaniu faktów, formułowaniu swoich myśli i poczynionych ustaleń”	brak

Źródło: opracowanie własne na podstawie Standardów.

Niezależność to „istota audytu wewnętrznego” (Chun, 1997, s. 250), i „jego serce” (Hazami-Amman, 2015, s. 215). Oznacza ona nie tylko wolność od okoliczności powodujących ryzyko stronniczości, ale także wolność do posiadania przez audytora wewnętrznego własnego punktu widzenia i do dostarczania spostrzeżeń, bazujących na podstawie zebranych, obiektywnych danych oraz jego doświadczenia, nie tylko zawodowego. Zasadą niezależności audytorów wewnętrznych jest też bezstronność i wolność od konfliktu interesów (Vanasco, 1994, za: Ahmad i Taylor, 2009, s. 901; Deloitte, 2018b, s. 10).

Niezależność audytu wewnętrznego należy rozważać łącznie z obiektywizmem, nazywanym „stanem umysłu” audytora wewnętrznego (ang. *state of mind*) (Standardy) i jego „bezstronną postawą intelektualną” (Chun, 1997, s. 250; Stewart i Subramaniam, 2010, s. 330). Jeśli się zdarzy, że audytor wewnętrzny czuje się niezdolny do wydania obiektywnej opinii (np. nie mając kompetencji), to zgodnie ze Standardami powinien pozyskać wsparcie merytoryczne oraz pomoc z zewnątrz. Obiektywizm narzuca konieczność nie tylko uniezależniania opinii audytora wewnętrznego od opinii innych osób, ale także przeprowadzenia czynności audytowych, jak pisze Skoczylas-Tworek, „z pełną wiarą w efekty swojej pracy” – w to, że audyt wewnętrzny może sprawić, że organizacja będzie lepiej funkcjonować (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 28). Dlatego ocena audytorów wewnętrznych powinna być poprzedzona rozważeniem wszystkich związanych z daną sprawą okoliczności: audytor wewnętrzny ustala stan faktyczny, odrzucając na bok swoje antypatie i sympatie personalne w pracy (Standardy).

Audyt wewnętrzny działa w środowisku kontroli wewnętrznej i uwzględnia organizację jako sieć powiązanych ze sobą procesów, dlatego jego zakres nie może dotyczyć wyłącznie weryfikacji pojedynczych zadań czy osób. Obszarem działania audytu wewnętrznego jest działalność całej organizacji oraz jej otoczenia (Skoczyła-Tworek, 2014, s. 33, 42–43).

1.3. Funkcje, zadania i usługi audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny rozpatruje się często przez pryzmat funkcji kontrolnej (zapewniającej) oraz funkcji doradczej (por. Bastable i Collins, 1976, s. 100; Ruud, 2003, s. 84; Van Peurse, 2005, s. 510; Bielińska-Dusza, 2011c, s. 82–83)²⁰.

Audyt wewnętrzny jest określany jako policjant albo strażnik, co wydaje się sprowadzać audyt wewnętrzny do instrumentu represyjnego. Jednak audyt wewnętrzny w roli policjanta ma wykrywać oszustwa oraz pilnować porządku (Volosin, 2017). Jak wskazują Kabalski i Grzesiak (2017, s. 12), już sam fakt istnienia audytu wewnętrznego w organizacji może powstrzymywać innych od popełniania oszustw. Natomiast audyt wewnętrzny jako strażnik ma za zadanie być oczami oraz uszami zarządzających (Molokwane, 2014). Audyt wewnętrzny obserwuje procesy oraz ostrzega, kiedy coś w organizacji nie działa należycie (Kabalski i Grzesiak, 2017, s. 12). Audyt wewnętrzny nie jest więc instrumentem represyjnym (Dumitrescu-Peculea i Calota, 2014, s. 13). Audytowi wewnętrznemu przypisuje się także funkcję partnerską, opartą na doradztwie oraz współpracy (Grzesiak, 2018b, s. 47).

Inne przykładowe określenia i metafory występujące w literaturze, które mogą przybliżyć funkcje audytu wewnętrznego, zostały przedstawione w tabeli 4.

Tabela 4. Przykładowe określenia i metafory audytu wewnętrznego występujące w literaturze

STWIERDZENIE	AUTOR(ZY)
pogromca nadużyć	Hillison i in., 1999, s. 351
trampolina dla wzrostu organizacji	Ruud i in., 2000, s. 1034
agent zmiany	Kundinger, 2007

²⁰ Bielińska-Dusza dokonuje dalej podziału tych funkcji na subfunkcje. Funkcja kontrolna ma następujące subfunkcje: badawczo-diagnostyczną, informacyjną, instruktażową, korygującą, zapobiegawczą oraz ekspercką; doradcza zaś – badawczo-projektową, informacyjną, kompensacyjną, koordynacyjną, motywującą, ekspercką, promocyjną, poznawczą oraz weryfikacyjną (por. Bielińska-Dusza, 2011b, s. 82–83).

STWIERDZENIE	AUTOR(ZY)
policjant	Volosin, 2007
nawigator na statku	Kagerman i in., 2008, s. VII
„nowe soczewki” dla zarządzania kosztami w organizacji	Friedman i in., 2013, s. 27
propagator lepszego prowadzenia biznesu (ang. <i>evangelist for running the business better</i>)	Marks, 2014, s. 60
strażnik	Molokwane, 2014
służba społeczna, diagnosta i doradca	Lange, 2016, s. 76
mędrzec organizacji	Kabalski i Grzesiak, 2017, s. 9
wewnętrzny konsultant w organizacji	White, 2017
agent poprawy działalności organizacji	Schulien, 2018, s. 53

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury zawartej w tabeli.

Dzięki swojemu holistycznemu nastawieniu audyt wewnętrzny angażuje się w różne obszary działalności organizacji – może dotyczyć każdego aspektu działalności organizacji (Hofmann, 1973, s. 24; Arena i Sarens, 2015, s. 131). Powoduje to, że audytor wewnętrzny jest często oskarżany o bycie „majstrem od wszystkiego” (ang. *jack-of-all-trades; master of none*), czyli „kimś, kto się zna na wszystkim, ale na niczym dobrze”. Oskarżenie to jest przyczyną m.in. konfliktów organizacyjnych, w których jedną ze stron jest audytor wewnętrzny, a drugą – nieaudytorzy wewnętrzni (Moeller i Brink, 2009, s. 628; Lenz i Sarens, 2012, s. 542). Między innymi powoduje to, że audytorzy wewnętrzni zaangażowani są w trudną i niewdzięczną pracę (Bastable i Collins, 1976, s. 100).

Zadania audytu wewnętrznego różnią się w zależności od kraju, jurysdykcji i typu organizacji (Lendle, 2008, s. 61). Wynika to z faktu, że audyt wewnętrzny jest w znacznym stopniu wypracowywany w określonym kontekście organizacyjnym (audytu wewnętrznego nie można „przenieść” z jednej organizacji do drugiej) (por. Standardy). Zadania audytu wewnętrznego wynikają wprost z jego celów i funkcji (Bielińska-Dusza, 2011c, s. 79). Mają one charakter bardziej konsultacyjny niż potwierdzający (Sawyer i in., 2003, s. 35–38). Zadania audytu wewnętrznego tak naprawdę to katalog otwarty. Może być on uzupełniany m.in. w zależności od wielkości organizacji, oczekiwań jego interesariuszy czy dostępnych zasobów (Winiarska, 2007, s. 43). Z badań Cenker i Nagy (2002), przeprowadzonych wśród osób zarządzających audytem wewnętrznym, wynika, że zadania doradcze audytu wewnętrznego w organizacji są determinowane głównie przez zarządzających organizacją. Zapotrzebowanie na nie mogą jednak zgłaszać także inne osoby niż zarządzający organizacją (por. Standardy).

Obszary badane przez audyt wewnętrzny składają się na system kontroli wewnętrznej. Jest on integralną częścią każdej organizacji. Tworzy go ogół reguł,

struktur, zasobów oraz procedur występujących w organizacji dla realizacji postawionych przez nią celów oraz zadań (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 7). System kontroli wewnętrznej powinien podlegać ocenie. Jednym z narzędzi tej oceny jest audyt wewnętrzny. Wydaje on opinie i dostarcza informacje na temat stanu systemu kontroli wewnętrznej oraz przyczynia się do uświadamiania znaczenia tego systemu dla organizacji. Audyt wewnętrzny m.in. określa słabości systemu kontroli wewnętrznej, podpowiada, jak usprawnić procesy czy sposób prowadzenia działalności (Lück i in., 2002, s. 225–226). Zatem powiązanie audytu wewnętrznego z systemem kontroli wewnętrznej może być rozpatrywane dwutorowo – audyt wewnętrzny jest i elementem systemu kontroli wewnętrznej, i narzędziem jego oceny (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 37–39).

System kontroli wewnętrznej nigdy nie jest gwarantem pełnego zabezpieczenia organizacji przed ryzykiem. Żadna organizacja nie jest wolna od ryzyka, które obecnie staje się coraz bardziej złożone (IIA, 2018, s. 4). Zarządzanie ryzykiem samo w sobie nie jest wymogiem w sensie prawnym, to konieczność, jeśli brać pod uwagę kryteria konkurencyjne. Audyt wewnętrzny przedstawia niezależną ocenę ryzyka dotyczącego organizacji. Podobnie jak nie może brać odpowiedzialności za proces zarządzania ryzykiem, tak nie może on również m.in. decydować, czy wdrażać odpowiedzi organizacji na ryzyko (należy to do osób odpowiedzialnych za zarządzanie ryzykiem w organizacji). Należy też odróżnić ryzyko szacowane na potrzeby planowania od udziału audytu wewnętrznego w zarządzaniu ryzykiem w organizacji, w który audyt wewnętrzny jest zaangażowany poprzez jego ocenę (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 119).

Audyt wewnętrzny powinien być skoncentrowany na ocenianiu działalności organizacji na wszystkich poziomach zarządzania (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 243). Dlatego uznaje się go za integralną część ładu organizacyjnego, dającą wsparcie zarządzającym organizacją (głównie tym najwyższego szczebla). Jest to możliwe m.in. dzięki regularnemu monitoringowi kluczowych mechanizmów kontrolnych przez audytorów wewnętrznych. Można powiedzieć, że im organizacja bardziej polega na audycie wewnętrznym, tym ma mocniejszy ład organizacyjny (IA, 2018, s. 2; The Institute of Internal Auditors, *Internal auditing...*, s. 4).

Standardy określają dwie główne grupy usług świadczonych przez audyt wewnętrzny. To usługi zapewniające oraz usługi doradcze, których specyfika została przedstawiona w tabeli 5.

Tabela 5. Główne rodzaje usług świadczonych przez audytora wewnętrznego

USŁUGI	DEFINICJA
zapewniające (zwane też poświadczającymi)	„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”

USŁUGI	DEFINICJA
doradcze	„doradztwo i pokrewne usługi na rzecz klienta. Charakter i zakres tych usług są uzgodnione z klientem. Celem usług doradczych jest przysporzenie wartości i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje obowiązków kierownictwa. Przykładami takich usług są: konsultacja, doradztwo, facylitacja oraz szkolenie”

Źródło: opracowanie własne na podstawie Standardów.

Świadczenie usług zapewniających związane jest z realizacją funkcji kontrolnej audytu wewnętrznego (Lisiński, 2011d, s. 216). Usługi te polegają na obiektywnej ocenie dowodów i dostarczeniu niezależnej opinii i wniosków dotyczących audytowanego obszaru (Dittenhofer i in., 2011, s. 37). Charakter oraz zakres działań w ramach usług zapewniających jest ustalany przez audytora wewnętrznego (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 29, 153). Audytor wewnętrzny, opierając się na przeprowadzonej analizie ryzyka, postanawia, który obszar wymaga zaudytowania (Krawczyk i Sekuła, 2008, s. 114). Podczas zadania audytowego (usługi zapewniającej) nie można narzucać obszaru, który ma zostać zaudytowany. W przypadku usług doradczych istnieją wytyczne ze strony zleceniodawcy (osoby zgłaszającej zapotrzebowanie na usługi doradcze w konkretnym zakresie). Audytor wewnętrzny nie może jednak ograniczać swojej działalności jedynie do usług zapewniających, bo będzie to marnotrawstwo zasobów organizacji (McHugh, 1986, za: Winiarska, 2017a, s. 87).

Świadczenie usług doradczych związane jest z realizacją funkcji doradczej audytu wewnętrznego (Lisiński, 2011d, s. 216). Wskazuje się, że w przypadku usług doradczych istnieją większe szanse przysporzenia wartości (Tomaszkiewicz, 2010, s. 119). Asumptem do ich przeprowadzenia jest zlecenie wykonania takiego zadania (nie wynika on z planu audytu jak usługi zapewniające, a z zapotrzebowania danej osoby czy grupy osób z organizacji na realizację zadania doradczego w konkretnie ustalonym zakresie) (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 153). Ich charakter i zakres są zatem przedmiotem porozumienia/konsultacji audytora wewnętrznego ze zleceniodawcą (Standardy). Dlatego swoboda audytora wewnętrznego jest w tym przypadku mniejsza niż przy usługach zapewniających. Jednak audytor wewnętrzny podczas świadczenia usług doradczych nie może być zwolniony z obiektywizmu i niezależności, nie może też przejmować obowiązków zarządzających organizacją (Standardy).

Skoczylas-Tworek (2014, s. 30–31) wyróżnia następujące rodzaje zadań doradczych:

- formalne doradcze – np. wynikające z zapotrzebowania na realizację w konkretnie ustalonym zakresie; zaplanowane działania doradcze;
- nieformalne doradcze – np. uczestnictwo w stałych komitetach w organizacji, w spotkaniach kadry zarządzającej czy przeprowadzanie szkoleń;

- specjalne doradcze – np. uczestnictwo w zespole przeprowadzającym fuzję;
- doradcze w sytuacjach wyjątkowych – np. uczestnictwo w zespole ustanowionym dla celów wznowienia oraz kontynuowania działań operacyjnych po wystąpieniu nadzwyczajnego wydarzenia w organizacji.

1.4. Organizacja audytu wewnętrznego

Niezależność i obiektywizm audytora wewnętrznego narzuca swoiste miejsce audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej tak, aby możliwe było realizowanie zadań zgodnie ze sztuką. Stąd jego miejsce w organizacji nie może być przypadkowe. Postuluje się, aby audyt wewnętrzny umieszczony był jak najwyżej w strukturze organizacyjnej, najlepiej bezpośrednio pod zarządzającym organizacją (w sposób dopasowany do specyfiki organizacji oraz do oczekiwań zarządzających organizacją) (Bednarek, 2009a, s. 11). Przyjęte rozwiązania co do organizacji audytu wewnętrznego powinny leżeć w kwestii zarządzających organizacją najwyższego szczebla. Nie istnieją ustalone normy ani wytyczne odnoszące się m.in. do tego, jak ma być zbudowana, zorganizowana komórka audytu wewnętrznego, czy ilu audytorów wewnętrznych powinno być w organizacji. W rzeczywistości więc sposób zorganizowania, miejsce komórki audytu wewnętrznego w hierarchii organizacyjnej oraz liczba audytorów wewnętrznych w organizacji są niejednorodne i zróżnicowane (Skoczylas i Nowak, 2011, s. 169).

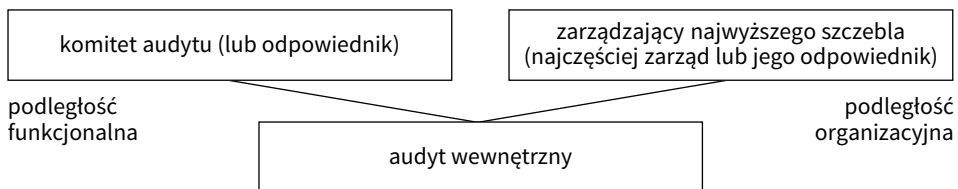
Ważnym elementem w organizacji audytu wewnętrznego jest komitet audytu. Jest on częścią rady nadzorczej, występuje w jednostkach zainteresowania publicznego (art. 128 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach). Działa niezależnie od zarządzających organizacją. To rada nadzorcza powinna określić szczegółowe zasady działania komitetu audytu (ACCA oraz Polski Instytut Dyrektorów, 2010, s. 1).

Komitet audytu jest pomostem pomiędzy audytorami wewnętrznymi a radą nadzorczą (Gendron i Bedard, 2006, s. 211). Działalność komitetu audytu i audytu wewnętrznego jest jednym z kluczowych mechanizmów ładu organizacyjnego (Adamska i in., 2017, s. 25), dlatego silna relacja pomiędzy nimi jest niezbędna (IIA, 2002b).

Komitet audytu zatwierdza i dokonuje późniejszego przeglądu karty audytu wewnętrznego (jednego z dokumentów regulujących działanie audytu wewnętrznego w organizacji) (Bednarek, 2009b, s. 51). Standardy opisują ją jako „oficjalny dokument określający cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego. Karta ustala pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji; upoważnia do dostępu do danych, personelu i majątku rzeczowego w zakresie wymaganym do wykonywania zadań audytowych; określa zakres działania audytu wewnętrznego” (Standardy). Określa ona cel, uprawnienie oraz odpowiedzialność audytu wewnętrznego w organizacji. Opisane tam zasady funkcjonowania oraz procedury

audytu wewnętrznego w organizacji powinny zostać wypracowane w oparciu o standardy zawodowe audytu wewnętrznego (Reding i in., 2013 oraz Pitt, 2014, za: Bednarek, 2016c, s. 42).

Skutkiem niezależności audytu wewnętrznego jest jego „specyficzna podległość w organizacji”. Bednarek (2009b, s. 52–54), powołując się na Mautz (1964, s. 471), stwierdza, że „sprawa niezależności jest zawsze trudna dla audytu wewnętrznego. Będzie ona [komórka audytu wewnętrznego – przyp. autorki] z konieczności podlegać komuś w strukturze organizacyjnej i przez to będzie jej brakować takiego stopnia niezależności, jaką posiadają biegli rewidenci. [...] jeśli będzie podlegać pod odpowiedni szczebel zarządzania w przedsiębiorstwie, to może cechować się wystarczającą niezależnością, aby skutecznie działać”. Stąd audytor wewnętrzny nigdy nie będzie tak niezależny, jak audytor zewnętrzny (biegły rewident) (Arens i in., 2012, s. 36; Hayes i in., 2014, s. 15). Dlatego prawdopodobnie audytorzy wewnętrzni (pracownicy) nigdy nie osiągną pełnej i całkowitej niezależności (Sawyer i in., 2003, s. 38). Z perspektywy osiągania celów audytu wewnętrznego nie jest to do końca konieczne – audytorzy wewnętrzni muszą osiągnąć „jedynie” wystarczający poziom niezależności tak, aby osiągnąć obiektywność (Sawyer i in., 2003, s. 38). Jednak badania Gul i Subramaniam (1994), na którego wyniki powołują się Arena i Azzone (2009a, s. 4), wskazują, że audytorzy wewnętrzni są mniej obiektywni w sytuacji konfliktów, kiedy są bardziej zaznajomieni z audytowanymi i zarządzającymi organizacją. Według IIA komórka audytu wewnętrznego funkcjonalnie powinna podlegać komitetowi audytu, administracyjnie zaś – zarządzającemu organizacją (Standardy) (rysunek 1).



Rysunek 1. Podległość funkcjonalna i administracyjna audytu wewnętrznego
Źródło: opracowanie własne na podstawie Standardów.

Audytor wewnętrzny monitoruje i opiniuje te obszary działalności, za które odpowiadają zarządzający organizacją (zwłaszcza ci najwyższego szczebla) (Joe i Emmanuel, 2016, s. 111). Z tego, że audytorzy wewnętrzni będą wspierać zarządzających organizacją i niezależnie oceniać ich działalność, wynika m.in. dylemat roli (ang. *role ambiguity*), którego doświadczają audytorzy wewnętrzni (Glascock, 2002; Salehi i in., 2012, s. 1305). Audytor wewnętrzny jest też agentem komitetu audytu, dla którego również raportuje, głównie na temat działalności zarządzającego organizacją (Mauer i Sutter-Rüdissler, 2011, s. 719). Audytorzy wewnętrzni mają więc podwójną relację: do zarządzających organizacją najwyższego szczebla oraz do komitetu audytu. Z wymienionych powodów audytor wewnętrzny jest określany jako: „sługa dwóch panów (sług)” (Eulerich i in., 2017, s. 1) oraz przedstawiciel „schizofrenicznej funkcji zarządzania” (The Institute of Internal Auditors, 2011, s. 14).

Konceptualnie komórka audytu wewnętrznego nie różni się od innych występujących w organizacji (Sarens i Lamboglia, 2014, s. 42). Jej działalność dotyczy prowadzenia (dostarczania) usług audytowych w (dla) organizacji. Za działalność komórki audytu wewnętrznego odpowiedzialny jest zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW, ang. *chief auditor executive*, CAE)²¹. Sprawuje on pieczę merytoryczną, organizacyjną oraz proceduralną nad audytorami wewnętrznymi, jest odpowiedzialny za wyniki pracy komórki (Grzesiak, 2019a, s. 438). ZAW odpowiada m.in. za wyznaczenie aktywności komórki audytu wewnętrznego, opracowanie procedur zawierających opis stosowanej w organizacji przez audytorów wewnętrznych metodyki audytu wewnętrznego (Grzesiak, 2019a, s. 438). Powinien mieć on możliwość niezależnego zatrudniania członków komórki audytu wewnętrznego, zarządzania komórką, bez nacisków osób, pod których administracyjnie podlega (KPMG, 2017, s. 9).

Audyt wewnętrzny w organizacji może być zorganizowany na następujące sposoby (Moeller, 2018, s. 363–372):

- organizacja audytu wewnętrznego na podstawie rodzaju audytu – audytorzy wewnętrzni odpowiadają za obszar, w którym się wyspecjalizowali (np. specjaliści od audytu wewnętrznego IT), dzięki czemu możliwa jest większa skuteczność ich działań;
- komórka audytu wewnętrznego równoległa do ogólnej struktury – dana organizacja dysponuje kilkoma zespołami audytu wewnętrznego, a każdy z nich przydzielony jest do danego działu. Takie postępowanie skutkuje lepszym rozwojem kompetencji całego audytu wewnętrznego. Cechą tego rozwiązania jest to, że zarządzający, którzy odpowiadają za różne operacje oraz kadrę operacyjną, mogą budować lepsze relacje zawodowe z audytorami wewnętrznymi. Przydzielenie audytorów wewnętrznych do danego działu może wiązać się jednak z niebezpieczeństwami, które mogą podważyć ich obiektywizm i niezależność. Jednym z nich może być nawiązanie zbyt bliskich kontaktów pomiędzy audytorem wewnętrznym a personelem danego działu;
- audyt wewnętrzny zorganizowany geograficznie – wszystkie operacje organizacji pochodzące z danej lokalizacji zostają przydzielone do ustalonego zespołu audytorów wewnętrznych.

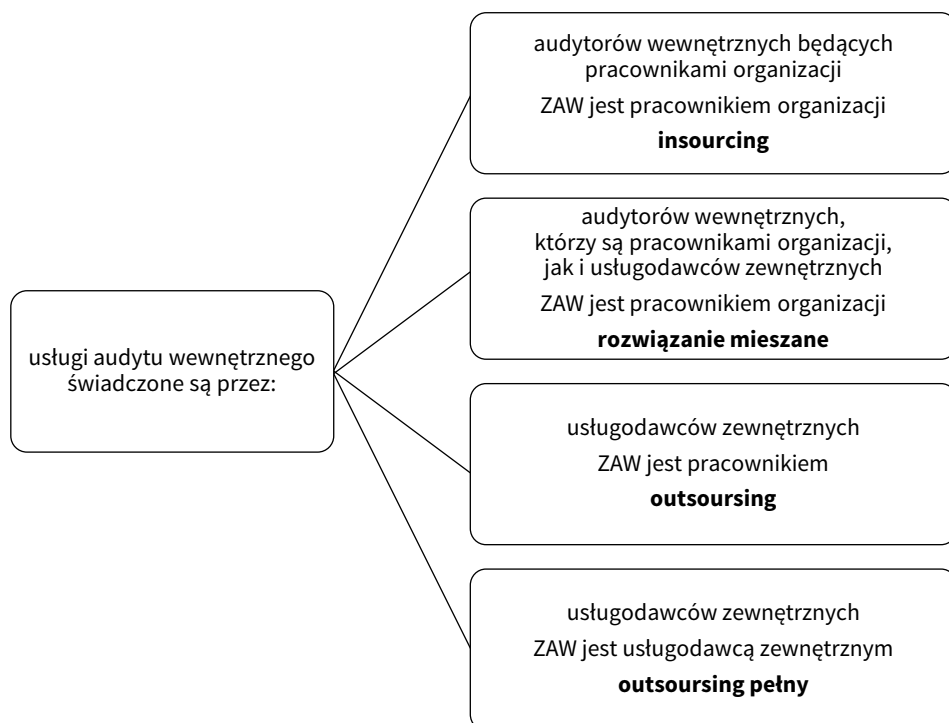
Zarządzający audytem wewnętrznym może także sam przydzielać audytorów wewnętrznych do zadania audytowego.

Komórka audytu wewnętrznego w organizacji może być jednoosobowa (samodzielne stanowisko ds. audytu wewnętrznego) albo wieloosobowa (Bielińska-Dusza, 2011c, s. 92). Obok audytorów wewnętrznych w komórce audytu wewnętrznego mogą być też zatrudnione osoby niebędące audytorami wewnętrznymi (np. osoby zapewniające wsparcie administracyjne). Oprócz tego możliwe jest także połączenie komórki audytu wewnętrznego z komórką kontroli wewnętrznej w organizacji (Kubik, 2005, za: Skoczylas i Nowak, 2011, s. 169).

21 Często w opracowaniach poświęconych ZAW spotkać można określenie kierownik audytu bądź kierownik (komórki) audytu wewnętrznego.

Wielkość komórki audytu wewnętrznego determinuje jego pozycję i otrzymywane przez nią wyniki; liczba audytorów wewnętrznych w organizacji powinna być warunkowana potrzebami organizacji (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 41). W Standardach brak wskazówki, ilu audytorów wewnętrznych powinno być zatrudnionych. Komórka audytu wewnętrznego ma dysponować wystarczającymi zasobami, aby móc wywiązać się ze swoich celów (Alzeban, 2018, s. 342). Im większa komórka audytu wewnętrznego, tym jest większe prawdopodobieństwo, że będzie ona lepiej wyposażona w zasoby i miała silniejszą pozycję w organizacji (Zain i in., 2006, s. 3, 8).

Opracowana przez IIA definicja audytu wewnętrznego określa, że „audyt wewnętrzny jest działalnością” (por. Standardy), nie jest więc wskazane, że powinni go przeprowadzać pracownicy organizacji. Audyt wewnętrzny może być w organizacji zorganizowany w formie jednostki organizacyjnej (jako komórka audytu wewnętrznego) (*insourcing*), może też zostać wydzielony z organizacji (*outsourcing*) (Sawyer i in., 2003, s. 315–317). Mogą być też zastosowane rozwiązania pośrednie (INTOSAI, s. 5). W organizacjach funkcjonują różne modele obsady kadrowej audytorów wewnętrznych oraz zarządzających audytem wewnętrznym (ZAW). Przedstawia je rysunek 2.



Rysunek 2. Modele obsady kadrowej w audycie wewnętrznym
Źródło: opracowanie własne na podstawie INTOSAI, s. 5.

Każde z tych rozwiązań ma zalety i wady.

W przypadku *insourcingu* występuje pełna kontrola organizacji nad działalnością audytu wewnętrznego. Można przypuszczać, że audytorzy wewnętrzni jako pracownicy, w porównaniu do usługodawców zewnętrznych, są bardziej lojalni i bardziej rozumieją tzw. ekspozycje na ryzyko danej organizacji. Organizacja ma większą kontrolę nad informacjami wrażliwymi. Fakt, że audytorzy wewnętrzni są na miejscu w organizacji i są jej pracownikami, powoduje, że są oni „bliżej” procesów. Innym członkom organizacji zapewnia to z kolei niemal nieograniczony dostęp do audytorów wewnętrznych. Audytorzy wewnętrzni, będąc pracownikami organizacji, są zainteresowani jej rozwojem (Smith, 2002, s. 13; Ahlawat i Lowe, 2004, s. 150–152). W przeszłości audyt wewnętrzny był uważany za niezbędny dla organizacji tylko wtedy, kiedy zorganizowany był w formie komórki organizacyjnej (mniejsze znaczenie miał wtedy *outsourcing* audytu wewnętrznego) (Dittenhofer, 2001b, s. 458). Z badań Szczepankiewicz (2018) wynika, że obecność audytora wewnętrznego (jako pracownika organizacji) dyscyplinuje postawy etyczne kadry zarządczej oraz innych pracowników. Wadami *insourcingu* są m.in. często ograniczona wiedza specjalistyczna audytorów wewnętrznych i koszty pracy związane z zatrudnianiem audytorów wewnętrznych. Harmonogram i zakres prac audytu wewnętrznego najczęściej ograniczony jest wtedy do możliwości własnych audytorów wewnętrznych (Gołębiowski, 2010, s. 181). Ponadto fakt, że audytorzy wewnętrzni są pracownikami organizacji, może oddziaływać negatywnie na raportowanie przez nich zidentyfikowanych nieprawidłowości. Audytor wewnętrzny może bać się raportować nieprawidłowości chociażby ze względu na możliwość utraty pracy (Cosserat i Rodda, 2009, s. 25).

Kiedy organizacja nie zdecyduje się utworzyć komórki audytu wewnętrznego, np. ze względu na zbyt wysokie koszty jej działalności, to może podjąć decyzję o *outsourcingu* audytu wewnętrznego i korzystać z usług tzw. zewnętrznego usługodawcy. Według Standardów zewnętrzny usługodawca to „osoba lub firma spoza organizacji, która posiada szczególną wiedzę, umiejętności i doświadczenie w określonej dziedzinie”. Takie sformułowanie pojawia się także w ustawie o finansach publicznych (por. art. 278–279).

Zewnętrzny usługodawca wykonuje powierzone mu zadanie, nie będąc pracownikiem danej organizacji (ale może być ulokowany w organizacji i być fizycznie na miejscu). Dzięki temu, że wsparcie pozyskiwane jest z zewnątrz, organizacja nie ponosi kosztów związanych z zatrudnieniem audytorów wewnętrznych (pracowników). *Outsourcing* audytu wewnętrznego zapewnia dostęp do specjalistycznej wiedzy oraz większą elastyczność dotyczącą np. harmonogramu prac audytu wewnętrznego. Natomiast o ile w przypadku wydzielonej komórki audytu wewnętrznego audytorzy wewnętrzni znają procesy zachodzące w organizacji dość dokładnie, o tyle już zewnętrzni usługodawcy mogą nie w pełni je rozumieć. „Wyoutsourcowani” audytorzy wewnętrzni są akceptowani przez członków audytowanych komórek z pewną niechęcią, co może im uniemożliwić pełny dostęp

do informacji (Dellai i Omri, 2016, s. 211). Z badań Ahlawat i Lowe (2004) wynika, że jest bardziej prawdopodobne, aby audytorzy zewnętrzni (biegłi rewidenci) współpracowali z „wyoutsourcowanymi” audytorami wewnętrznymi niż z tymi, którzy są pracownikami. Są oni, według ich badań, bardziej kompetentni i bardziej obiektywni niż ci audytorzy wewnętrzni, którzy pracują w organizacji. Ci ostatni znają jednak lepiej kulturę organizacji, którą audytują. Audytorzy wewnętrzni-zewnętrzni usługodawcy są zazwyczaj mniej lojalni względem organizacji niż audytorzy wewnętrzni-pracownicy (Gołębiowski, 2010, s. 181). Pomimo że nadal „czysty *outsourcing*” występuje stosunkowo rzadko w organizacjach (Gołębiowski, 2010, s. 176), to jest coraz częściej wykorzystywany (Cosserat i Rodda, 2009, s. 25). Między innymi presja ekonomiczna i wyspecjalizowane potrzeby zmusiły wiele organizacji do rozważenia *outsourcingu* jako alternatywy do posiadania audytu wewnętrznego w formie komórki organizacyjnej (Deloitte, 2011, s. 5).

Według Smitha (2002, s. 13) to *outsourcing* audytu wewnętrznego był jednym z głównych powodów afer finansowych (jak np. tej związanej z organizacją ENRON). Jego zdaniem, *outsourcing* audytu wewnętrznego jest bezwzględnie „złym pomysłem”, a organizacje powinny mieć swój własny audyt wewnętrzny, działający na zasadzie *insourcingu*. Z badań Zaleskiej (2016) wynika, że w badanych przez nią organizacjach większy stopień niezależności zachowany jest tam, gdzie audytorzy wewnętrzni są zatrudnieni w organizacji.

Standardy nie narzucają warunków, kiedy można korzystać z *outsourcingu* audytu wewnętrznego. Warunki takie pojawiają się natomiast w polskiej ustawie o finansach publicznych. Są nimi (art. 278 ustawy o finansach publicznych):

- zgoda właściwego ministra oraz
- zatrudnienie mniej niż 200 pracowników, lub
- kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów w preliminarzu budżetowym jednostki sektora publicznego nie przekroczyła 100 000 tys. zł (czyli 100 milionów).

W badaniu audytowym mogą brać udział eksperci spoza komórki audytu wewnętrznego (z danej organizacji bądź z zewnątrz) (Gołębiowski, 2010, s. 181; Deloitte, 2011, s. 5). W organizacji występuje wtedy model mieszany, dzięki któremu można ograniczyć wady obydwu wcześniej opisanych rozwiązań. Skorzystanie przez audytorów wewnętrznych z usług usługodawców zewnętrznych będzie pożądane zwłaszcza wtedy, kiedy audytorom wewnętrznym (pracownikom) będzie brakować kompetencji do przeprowadzenia zadania audytowego (por. Standardy). Jeśli się tak stanie w przypadku zadania zapewniającego, to CAE musi pozyskać odpowiednią pomoc oraz wsparcie merytoryczne, a w przypadku zadania doradczego – musi odmówić realizacji takiego zadania albo pozyskać odpowiednią pomoc, doświadczenie oraz wsparcie merytoryczne (Standardy). Usługodawca zewnętrzny zapewni w takim rozwiązaniu pomoc merytoryczną i wsparcie (por. Standardy).

Autorka w dalszej części pracy odnosić się będzie do *insourcingu* audytu wewnętrznego, chyba że podane będzie inaczej.

1.5. Regulacje prawne dotyczące audytu wewnętrznego w Polsce

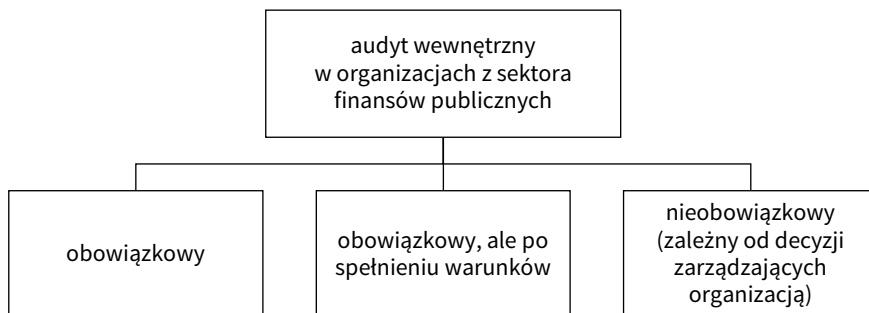
Audyt wewnętrzny w Polsce jest głównie wykorzystywany z uwagi na obowiązki prawne (a nie realne potrzeby) – wielu zarządzających organizacją (w sytuacji, kiedy prawo ich do tego nie obliguje) nie ustanawia w organizacji audytu wewnętrznego i nie widzi korzyści, które wynikają z posiadania audytu wewnętrznego (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 34, 190, 241). W podrozdziale tym omówione zostaną tylko te organizacje, które prawnie zostały zobligowane do korzystania z usług audytu wewnętrznego.

W Polsce sektor finansów publicznych ma najszersze uregulowania prawne audytu wewnętrznego, co oznacza, że swoboda jego działania jest tu względnie ograniczona. Rozwój audytu wewnętrznego w Polsce w tym sektorze był podobny do tego na świecie, mimo że zaczął się znacznie później (Skoczylas i Nowak, 2011, s. 156). Początek kształtowania się audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce upatruje się od roku 2002 (na świecie wiele lat wcześniej) (Winiarska, 2015, s. 143). Wtedy to wprowadzono do ustawy o finansach publicznych pojęcie audytu wewnętrznego oraz kontroli finansowej (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 191). Wprowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych oraz jego prawne uregulowanie były jednymi z wielu zadań administracyjnych podjętych z racji przygotowań Polski do wejścia do Unii Europejskiej (Skoczylas i Nowak, 2011, s. 156). W 2005 roku nastąpiła nowelizacja ustawy o finansach publicznych: rozwinięto definicję audytu wewnętrznego oraz rozszerzono i doprecyzowano zakres jego działalności. W 2009 roku zaś zmieniono i rozszerzono ustawową definicję audytu wewnętrznego (zblizając ją do tej zawartej ówczesnie w Standardach), pojęcie kontroli finansowej zastąpiono pojęciem kontroli zarządczej. Rozszerzono także zakres usług świadczonych przez audytorów wewnętrznych (Skoczylas i Nowak, 2011, s. 158).

Obecnie ustawa o finansach publicznych (art. 272) wskazuje, że audyt wewnętrzny, dokonując oceny kontroli zarządczej²², bazuje na kryteriach wskazanych przez ustawodawcę. Tymi kryteriami są adekwatność, efektywność i skuteczność (art. 272 ustawy o finansach publicznych). Od momentu, kiedy audyt wewnętrzny wprowadzono do polskiego prawodawstwa w sektorze publicznym, do chwili obecnej (31.12.2019) przeniósł on swoją uwagę z oceny zgodności działalności organizacji z obowiązującymi przepisami (głównie w obszarze finansowym) na

22 Kontrola zarządcza to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Jej zakres obejmuje całą działalność organizacji wraz z posiadanymi zasobami. Stanowi więc powiązany układ, począwszy od obszarów kontroli, metod, środków, poprzez ustalanie rozbieżności i ich przyczyn po przedstawianie ostatecznych wyników (art. 68 ustawy o finansach publicznych).

weryfikację skuteczności oraz efektywności procesów występujących w organizacji (Skoczylas i Nowak, 2011, s. 180). Obowiązek korzystania z audytu wewnętrznego w organizacjach z sektora finansów publicznych nie jest ujednolicony (rysunek 3).



Rysunek 3. Obowiązek audytu wewnętrznego w organizacjach z sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 274 ustawy o finansach publicznych.

Dla organizacji wskazanych w art. 274 ust. 1 ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny jest obowiązkowy. Przepis ten (w sposób enumeratywny) wskazuje katalog organizacji, które są bezwzględnie zobowiązane do korzystania z usług audytu wewnętrznego. Są nimi:

- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów;
- ministerstwa;
- urzędy wojewódzkie;
- izby administracji skarbowej;
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych, w tym zarządzane przez niego fundusze;
- Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym w fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- Narodowy Fundusz Zdrowia;
- Krajowy Zasób Nieruchomości.

Audit wewnętrzny prowadzi się także w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 mln zł (art. 274 ust. 2 i ust. 3 ustawy o finansach publicznych).

Ponadto z usług audytu wewnętrznego korzysta się także w (art. 274 ust. 2 i ust. 3 ustawy o finansach publicznych):

- państwowych jednostkach budżetowych;
- uczelniach publicznych;
- samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej;
- agencjach wykonawczych;
- państwowych funduszach celowych,

pod warunkiem, że kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł (czyli 40 mln zł).

Audyt wewnętrzny prowadzi się również w innych niż wymienione powyżej jednostkach sektora finansów publicznych, których zarządzający podejmą decyzję o jego prowadzeniu (art. 274 ust 4 ustawy o finansach publicznych). Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych może być świadczony przez pracownika organizacji bądź usługodawcę zewnętrznego (pod pewnymi warunkami – określają je art. 278–279; por. podrozdział 1.4).

Przywoływana ustawa określa też wymagania dla audytorów wewnętrznych w sektorze finansów publicznych. Takich wymagań formalno-prawnych nie ma w innych typach organizacji. Tabela 6 przedstawia wymagania, które muszą spełnić osoby będące audytorem wewnętrznym w sektorze finansów publicznych. Zawarte są one w ustawie o finansach publicznych.

Tabela 6. Wymagania dla audytorów wewnętrznych w sektorze finansów publicznych na podstawie ustawy o finansach publicznych

Lp.	Audytorem wewnętrznym może być osoba, która:
1	posiada obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskie
2	ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych
3	nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe
4	ma wyższe wykształcenie
5	ma następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego a) jeden z certyfikatów: <i>Certified Internal Auditor (CIA)</i>, <i>Certified Government Auditing Professional (CGAP)</i>, <i>Certified Information Systems Auditor (CISA)</i>, <i>Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)</i>, <i>Certified Fraud Examiner (CFE)</i>, <i>Certification in Control Self Assessment (CCSA)</i>, <i>Certified Financial Services Auditor (CFSA)</i> lub <i>Chartered Financial Analyst (CFA)</i>, lub b) złożyła, w latach 2003–2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub d) posiada dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 286 ustawy o finansach publicznych.

Powyższe wymagania związane są głównie z posiadaniem kwalifikacji (uprawnień) zawodowych przez audytora wewnętrznego, jego doświadczenia zawodowego oraz warunkami formalnymi, jakie musi on spełnić. W katalogu opisanym

w tabeli 6 brakuje wskazań związanych np. z postawami czy umiejętnościami audytora wewnętrznego.

Inne regulacje prawne audytu wewnętrznego (niż te zawarte w ustawie o finansach publicznych) dotyczą: sektora ubezpieczeniowego, sektora bankowego, organizacji notowanych na giełdzie w Warszawie i organizacji notowanych na giełdzie amerykańskiej, zarejestrowanych w Security Exchange Commission (SEC) oraz jej spółek zależnych prowadzących działalność w innych niż Stany Zjednoczone krajach (a więc również w Polsce).

1.6. Czynności w zadaniu audytowym

Każde zadanie audytowe obejmuje wiele, powiązanych czynności i spełnia definicję procesu (Moeller, 2018, s. 210). Proces to „ciąg wzajemnie powiązanych (zależnych) czynności i innych zdarzeń, wywołujących określone zmiany i zmierzających do osiągnięcia określonego wyniku końcowego” (Lichtarski, 2004, s. 17, za: Kunasz, 2010, s. 10). Przykładami zadań audytowych są: ocena bezpieczeństwa informacji kadrowej; ocena zarządzania zespołami projektowymi; ewidencja czasu pracy pracowników. Zadania audytowe mają cechy procesu, o których pisze Kunasz (2010, s. 44). Mają określony cel i mogą być powtarzane – zadania audytowe wynikają z planu audytu, wykonywane są na prośbę innych. Stanowią reakcję na nieprzewidziane zdarzenia bądź są aktualizacją (albo powtórką) ocen dokonywanych przez audytorów wewnętrznych w poprzednich okresach (Moeller, 2018, s. 210). Ich efektem końcowym są rekomendacje i opinia z badanego obszaru.

Tak naprawdę nie istnieje uniwersalny sposób prowadzenia audytu wewnętrznego (The Chartered Institute of Internal Auditors, 2015, s. 3) ani zestaw standardowych metod, technik oraz narzędzi wykorzystywanych przez audytorów wewnętrznych (Lisiński, 2011d, s. 216). Istnieje duże zróżnicowanie w przeprowadzaniu zadania audytu wewnętrznego w organizacjach – procedury każdej organizacji mają swoją specyfikę (Sarens i in., 2011, s. 51). Niemniej uznaje się, że sposób, w jaki zadanie audytowe jest wykonywane, jest kluczowy z punktu widzenia osiągnięcia celów przez audyt wewnętrzny (Ma'ayan i Carmeli, 2016, s. 351). W przypadku usług doradczych istnieją częste konsultacje ze zleceniodawcą, co powoduje, że kolejność podejmowanych czynności może być różna i zależy od poczynionych ustaleń (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 155). W przypadku usług zapewniających można określić pewien kanon następujących po sobie czynności. Sekwencję czynności zadania audytowego w usłudze zapewniającej przedstawia rysunek 4.



Rysunek 4. Kolejność czynności audytowych w zadaniu zapewniającym

Źródło: opracowanie własne na podstawie Winiarska, 2007, s. 139.

Jednym z celów analizy ryzyka w audycie wewnętrznym jest identyfikacja i ocena na zagrożień, które mogą oddziaływać na działalność organizacji. Nie ma jednoznacznych wymogów co do sposobu jej przeprowadzania. Służą temu metody ilościowe (statystyczne i matematyczne) oraz jakościowe (np. burza mózgów, mapa ryzyka, matryca ryzyka metoda szacunkowa, samoocena kontroli i ryzyka). Analiza ryzyka dokonywana jest dwuetapowo przy okazji planowania: okresowego oraz zadania audytowego (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 9, 123–125).

Analiza ryzyka jest podstawą przygotowania (w porozumieniu z zarządzającym organizacją) planu audytu, który powinien zawierać informacje dotyczące zakresu, celów, potrzebnego do realizacji zadania czasu oraz przydział zasobów niezbędnych do przeprowadzenia badania (Winiarska, 2017a, s. 241–242).

Planowanie w audycie wewnętrznym prowadzone jest na poziomie strategicznym (na około 3–5 lat), operacyjnym (roczny plan audytu) oraz na poziomie zadania audytowego (na okres realizacji czynności) (Winiarska, 2017a, s. 241). Jest ono ważne z punktu widzenia osiągania celów przez audyt wewnętrzny i odnosi się wyłącznie do zadań zapewniających (Rife, 2006, s. 25). W planowaniu zadań audytowych mogą przydać się kompetencje z zakresu zarządzania projektami (por. Striker i Grzesiak, 2017).

Zadania audytowe przeznaczone do audytowania ujęte są w planie rocznym audytu (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 150, 152). Na podstawie planu audytu opracowywany jest program zadania audytowego. Wyznacza on kierunek działań audytora wewnętrznego. Jest uszczegółowieniem zadań określonych w planie audytu (Minder i in., 2014, s. 64). Opisuje czynności, testy oraz etapy, które musi przeprowadzić audytor wewnętrzny, aby osiągnąć cele zadania audytowego. Program zadania audytowego uwzględnia także m.in. zakres, który będzie podlegał audytowi wewnętrznemu. Zakres audytu wewnętrznego to granice działania audytu wewnętrznego (lista potencjalnych obszarów do zaudytowania). Zakres ten może być podmiotowy oraz przedmiotowy (Moeller, 2018, s. 226).

Zakres podmiotowy audytu wewnętrznego obejmuje komórki organizacyjne, które mogą zostać (są) objęte audytem wewnętrznym, natomiast zakres

przedmiotowy – wyodrębnione do badania obszary, procesy albo procedury (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 33). Zakres i szczegółowość zadania audytowego determinują głównie wyniki z przeprowadzonej analizy ryzyka oraz zasoby umożliwiające przeprowadzenie działań audytowych (Light, 1993, za: Ma'ayan i Carmeli, 2016, s. 351; Berens i Schmitting, 2003, s. 354–356; Moeller, 2018, s. 410). Zarządzający audytem wewnętrznym do każdego zadania audytowego wybiera audytorów wewnętrznych, odpowiednich jego zdaniem, do specyfiki zadania (Dittenhofer, 1994, s. 14). Audytor wewnętrzny przed rozpoczęciem zadania powiadamia audytowaną komórkę o jego przeprowadzeniu (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 125–127).

Z punktu widzenia relacji międzyludzkich jednym z ważniejszych etapów realizacji czynności audytowych jest narada otwierająca, w której zazwyczaj uczestniczą: audytorzy wewnętrzni oraz przedstawiciele danych komórek organizacyjnych, poddawanej audytowi. Podczas tej narady zostają przedstawione m.in. tematyka, zakres, cel oraz założenia organizacyjne zadania audytowego, aby następnie audytor wewnętrzny przystąpił do realizacji zadania i zbierania informacji na temat audytowanego obszaru (Winiarska, 2017a, s. 241).

Podstawową techniką zbierania informacji przez audytora wewnętrznego jest wywiad; *dlaczego?* jest ulubionym słowem audytorów wewnętrznych (Sawyer, 1993, s. 43; Kush, 2009, s. 65). Zadawanie pytań to dla audytora wewnętrznego chleb powszedni (Ormsby, 2019), bo pomaga dotrzeć do sedna problemu (Chambers, 2015b). Widać tutaj wyraźnie nawiązanie do etymologii słowa „audyt”, czyli do słuchania (por. podrozdział 1.1.). Wszystkie prowadzone czynności przez audytora wewnętrznego muszą być utrwalone na piśmie. Umożliwia to m.in. późniejszą weryfikację ustaleń, potwierdzenie stopnia osiągnięcia celów oraz wpływa na wiarygodność oraz rzetelność całego zadania audytowego. Podczas realizacji czynności audytowych audytor wewnętrzny powinien przekazywać informacje zarządzającym organizacją i audytowanym o przebiegu prac audytowych oraz poczynionych na dany moment ustaleniach (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 156, 177). Czynności audytowe kończą się sformułowaniem opinii głównie na temat systemu kontroli wewnętrznej wraz z oceną działających mechanizmów kontrolnych. Podczas narady zamykającej najczęściej dyskutowane są wyniki audytu (Winiarska, 2017a, s. 247).

Raportowanie wyników z audytu jest „ukoronowaniem procesu audytu” (Knedler i Stasik, 2010, s. 64). Bazujące na obiektywnych faktach informacje zawarte w raportach z audytu wewnętrznego dotyczą rezultatów podejmowanych i zrealizowanych działań audytowych, ukazują słabe strony systemu kontroli wewnętrznej. Dobrze przygotowane sprawozdanie jest środkiem do przyciągnięcia uwagi zarządzających organizacją na problemy występujące w organizacji i zakłócające jej działanie (Sawyer i in., 2003, s. 687). Za pomocą raportu audytorzy wewnętrzni mogą promować swoje działania, dostarczając konstruktywnej krytyki i rekomendacji dla poprawy procesów. Raportowanie w audycie wewnętrznym odbywa się na dwóch poziomach (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 174–175):

a) sprawozdawczości okresowej obejmującej:

- raporty z zakresu realizacji okresowych planów audytu;
- raporty z zakresu wewnętrznych i zewnętrznych ocen jakości funkcjonowania audytu;
- sprawozdania z zakresu okresowej oceny systemu kontroli wewnętrznej;

b) sprawozdania z zadania audytowego, przedstawiające rzeczywisty obraz, zawierające stwierdzone fakty, ryzyka, opinię wniośki oraz rekomendacje zorientowane na usprawnianie działania audytowanego obszaru.

Raport z audytu jest środkiem komunikacji z zarządzającymi audytowanym obszarem (Fanning i Piercey, 2014, s. 574). Istnieje wiele wskazówek, jakie elementy powinny zostać w nim zawarte. Powinien być tak napisany, aby zachęcał audytowanych i zarządzających organizacją do przeczytania, powinien też prowadzić do podjęcia akcji (The European Confederation of Institutes of Internal Auditors, 2009, s. 8). W raportach nie może być miejsca dla dowolności interpretacji (Chambers, 2017b). Audytorzy wewnętrzni powinni przekonać zarządzających organizacją, że podjęcie rekomendowanych działań jest stosowne, a czasem wręcz pilnie wymagane (Marks, 2014, s. 59). Jednak nie wszystkie zalecenia audytu wewnętrznego są wdrażane – tak wynika m.in. z badań Bielińskiej-Duszy (2011b, s. 68) oraz Bednarka (2015b).

Zarządzający audytowanym obszarem szacuje czas, w trakcie którego przewidziane będzie wdrożenie rekomendacji. Najczęściej informuje o tym podczas narady zamykającej (Winiarska, 2017a, s. 247–248). Po terminie wyznaczonym na realizację zaleceń przeprowadzane są tzw. czynności sprawdzające (monitorujące). Monitorowanie to bieżące działanie, którego celem jest ustalenie stanu realizacji zaleceń. Sposób przeprowadzania czynności monitorujących jest zależny od rodzaju i istotności sformułowanych zaleceń. Zgodnie ze Standardami audytor wewnętrzny powinien mieć możliwość wykonania czynności sprawdzających w celu dokonania oceny działań organizacji w odniesieniu do zgłoszonych przez niego uwag i wniosków. Ich celem jest dokonanie oceny wdrażania zaleceń (Saunders, 2011, s. 76).

Praca audytorów wewnętrznych nie jest wykonana dopóty, dopóki znalezione uchybione defekty nie pozostaną poprawione (Sawyer, 1995, s. 46; Marks, 2014, s. 59). Audytor wewnętrzny powinien pracować nie tylko z zarządzającymi organizacją przez cały proces audytu (Dittenhofer, 1997, s. 25). Audytowani także powinni być poinformowani o zidentyfikowanych przez audytorów wewnętrznych nieprawidłowościach oraz sposobach ich unikania (Ma'ayan i Carmeli, 2016, s. 351). Stąd podczas realizacji czynności audytowych można dokonać konsultacji częściowych i końcowych ustaleń dokonanych przez audytorów wewnętrznych (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 147, 153).

Rozdział 2

Skuteczność audytu wewnętrznego

Między innymi rozszerzenie zakresu zadań audytu wewnętrznego oraz wzrost stawianych przed nim oczekiwań spowodowały zainteresowanie skutecznością audytu wewnętrznego (KPMG, 2016, s. 1). Audyt wewnętrzny, który m.in. ocenia skuteczność innych procesów, sam także powinien być skuteczny (Arena i Azzone 2009a, s. 1; Tomaszewicz, 2010, s. 118–119).

W tym rozdziale zostanie przedstawiona istota skuteczności oraz skuteczności audytu wewnętrznego. Na podstawie przeglądu badań nad skutecznością audytu wewnętrznego opisane są czynniki determinujące (*in plus/in minus*) audyt wewnętrzny. Autorka przedstawia główne wnioski z przeprowadzonej analizy. Dokonany przegląd literatury potwierdza, że skuteczność audytu wewnętrznego jest zagadnieniem istotnym zarówno z naukowego punktu widzenia, jak i dla praktyki audytu wewnętrznego.

2.1. Skuteczność – rozważania teoretyczne

Kotarbiński (1973, s. 113) wskazywał, że za skuteczne można uznać „działanie, które prowadzi do skutku zamierzonego jako cel”. Celem w podejściu prakseologicznym jest „to, co człowiek chce, żeby nastąpiło i wywołuje, albo stan, jaki człowiek stara się utrzymać, chociaż go nie wywołał” (Pszczółowski, 1977, s. 5). Gdy cel jest stopniowalny (tzn. gdy można go podzielić), to wtedy skuteczność również będzie stopniowalna, a same działania mogą być nieskuteczne, częściowo skuteczne, przeciwnie skuteczne albo obojętne (Zieleniewski, 1978, s. 243). Natomiast w sytuacji, kiedy działanie jest jednym aktem i ma tylko jeden cel, działanie jest wtedy albo skuteczne, albo nieskuteczne. Nieskuteczność nie podlega stopniowaniu (działanie jest nieskuteczne bądź nie jest nieskuteczne) (Zieleniewski, 1978, s. 243; Kieżun, 1998, s. 19).

Miarą skuteczności jest „stopień zbliżania się do osiągnięcia wszystkich (w danym przedziale) końcowych celów działania, czyli celu głównego i ewentualnych

celów ubocznych. Przy ocenie skuteczności bierzemy pod uwagę tylko stopień osiągnięcia celów, czyli spośród skutków działania – tylko skutki przewidywane i oceniane pozytywnie albo inaczej tylko te skutki, które odpowiadają części lub całości celów” (Zieleniewski, 1978, s. 243–244). Działanie, które realizuje w jakimś stopniu cel, będzie skuteczne również wtedy, kiedy cenność uzyskanego wyniku będzie mniejsza od kosztów poniesionych w związku z jego osiągnięciem (Zieleniewski, 1978, s. 244).

Moment rozpatrywania wyników działania różnicuje skuteczność i celowość (Pszczółowski, 1977, s. 7). Celowość jest wtedy „gdy działanie nie jest jeszcze wykonane i zastanawiamy się, jak je wykonać, gdy zdobywamy potrzebne informacje, zwiększamy racjonalność metodologiczną. Dla oceny skuteczności potrzebny jest już wynik (ocenę wydajemy *ex post*)” (Pszczółowski, 1977, s. 7); ocena spełnienia celu jest czyniona po wykonaniu czynności (Zieleniewski, 1978, s. 242).

Ze skutecznością powiązana jest efektywność (Gorzeń-Mitka, 2005, s. 138). Problematyka tej ostatniej komplikuje się na gruncie nauk o zarządzaniu (Zbierowski, 2012, s. 19). Wśród badaczy nie ma zgody co do relacji pomiędzy skutecznością a efektywnością, która w literaturze nie jest dostatecznie rozróżniana (Holstein-Beck, 1987, s. 9) i jest różnie interpretowana, zależnie od źródła i autora (Gębczyńska, 2012, s. 213). Kozuń-Cieślak (2013, s. 38) wskazuje, że efektywność – kategoria o konceptualnym bogactwie – jest niejednoznacznie rozumiana przez to, że jest pojęciem wielowymiarowym i pojemnym znaczeniowo. Powoduje to, że występuje wiele aspektów jej analizowania, co może zaciemniać obraz badawczy.

Tematem gramatycznym słów „skuteczność” oraz „efektywność” są odpowiednio „skutek” oraz „efekt” (to synonimy) (<https://www.synonimy.pl/synonim/skutek/>). Dlatego często skuteczność (ang. *effectiveness*) jest utożsamiana z efektywnością (ang. *efficiency*) (np. <https://www.synonimy.pl/synonim/skuteczno%C5%9B%C4%87/>). W kontekście efektywności skuteczność definiowana jest jako warunek (albo jeden z warunków) osiągnięcia efektywności albo kryterium oceny efektywności (Gorzeń-Mitka, 2005, s. 138). Niektórzy badacze wskazują, że efektywność to pojęcie szersze od skuteczności (Moczydłowska, 2013, s. 185), według innych efektywność jest definiowana w literaturze jako skuteczność bądź sprawność (por. Słowik, 2010, s. 389). Gasparski (2007b) utożsamia skuteczność z efektywnością, podając, że „sprawność to efektywność (skuteczność) działania, czyli stopień osiągnięcia zamierzonego celu i ekonomiczność, czyli stopień poniesienia nakładów związanych z jego realizacją”. Z kolei Nierenberg (2000, s. 14) wskazuje, że w przypadku skuteczności jest oceniane to, co należy zrobić dla osiągnięcia pożądanego skutku (celu), w przypadku efektywności zaś to, co jest do osiągnięcia przy danych nakładach. Kozuń-Cieślak (2013, s. 14–15) przedstawiła wybrane wyjaśnienia efektywności, dzieląc je na pięć grup, w których (1) skuteczność była warunkiem/elementem osiągania efektywności; (2) efektywność to kryterium oceny skuteczności, (3) efektywność to kategoria niezależna od skuteczności, (4) efektywność to produktywność/wydajność, (5) efektywność to alokacja zasobów w sensie Pareto. Stworzony przez Lebas i Euske (2002)

model efektywności zakłada, że każdy członek organizacji definiować będzie efektywność na swój sposób, przez co efektywność będzie wymagać interpretacji, zależnie od przyjętych miar i założeń (Dyduch, 2012, s. 92). Ze względu na subiektywny charakter efektywności nie ma najlepszego kryterium jej oceny – wybór kryterium ma charakter subiektywny, ponieważ oddziałują na niego preferencje, wartości oraz interesy dokonującego oceny (Szymańska, 2010, s. 159).

Skuteczność i efektywność nie zawsze będą sobie towarzyszyć: działanie określone jako skuteczne, niekoniecznie będzie efektywne i *vice versa* (Gorzeń-Mitka, 2005, s. 139). Efektywność jest związana z relacją osiągniętego wyniku do poniesionego nakładu (poziom nakładów wyznaczać będzie poziom kosztów). Pojęcie efektywności jest zakorzenione m.in. w minimalizacji nakładów i braku marnowania zasobów (Baumol i Blinder, 1994, za: Pincus i in., 1999, s. 122). Skuteczność zaś prowadzi do skutku określonego jako cel (Holstein-Beck, 1987, s. 19–20). Tabela 7 prezentuje różnice pomiędzy skutecznością a efektywnością.

Tabela 7. Cechy skuteczności i efektywności

SKUTECZNOŚĆ	EFEKTYWNOŚĆ
wynika z przemyślanych działań, mających z góry określone mierniki osiągnięcia celu	dotyczy porównania nakładów z efektami – odnosi się najczęściej do zasady racjonalnego gospodarowania: maksymalizacji efektu przy danych środkach oraz minimalizacji nakładu przy założonym efekcie
niebrany jest pod uwagę efekt/wynik ekonomiczny działań prowadzących do uzyskania założonego celu	to „dodatnia cecha działań dających jakiś oceniany pozytywnie wynik, bez względu na to, czy był on zamierzony (działanie skuteczne i efektywne), czy niezamierzony (działanie efektywne)”
miarą skuteczności jest stopień osiągnięcia celu (zgodność wyniku/rezultatu z zamierzonym celem)	działania, w zależności od podmiotu dokonującego ocen i przyjętych kryteriów, mogą być efektywne i nieefektywne zarazem

Źródło: opracowanie własne na podstawie Pszczołowski, 1978, s. 60; Holstein-Beck, 1987, s. 19–20; Penc, 1997, s. 100; Gorzeń-Mitka, 2005, s. 137.

2.2. Istota skuteczności audytu wewnętrznego

Słowo „skuteczność” najczęściej używane jest w znaczeniu cechy audytu wewnętrznego (skuteczny audyt wewnętrzny). Czasem można też spotkać określenie „skuteczny audytor wewnętrzny” (por. Chambers i McDonald, 2013). W literaturze przedmiotu synonimicznie do określenia „skuteczny audyt wewnętrzny” są

stosowane takie sformułowania, jak „silna funkcja”, „funkcja sukcesu” (por. Marks, 2009; Cohen i Sayag, 2010, s. 297; Deloitte, 2011; EY, 2016), „udany, pomyślny, zakładający pozytywne rezultaty” (ang. *successful internal audit*) (Albrecht i in., 1989; The Chartered Institute of Internal Auditors, 2015, s. 1).

W literaturze przedmiotu temat skuteczności audytu wewnętrznego nazwany został tematem owocnym i płodnym (Badara i Saidin, 2013, s. 340), jest też przedmiotem wielu debat praktyków (Lenz i in., 2017, s. 3). Wielość prowadzonych badań wcale nie przesądza o tym, że temat skuteczności audytu wewnętrznego został dogłębnie zbadany. Mówi się nawet, że jest to temat mało analizowany w literaturze (Cohen i Sayag, 2010, s. 296; Endaya i Hanefah, 2013, s. 53), „niedobadany” (Lenz i in., 2018, s. 1) czy „totalnie niezbadany” (Paape, 2008, s. 245). Wciąż jest więcej pytań niż odpowiedzi w tym temacie (Coetzee i Erasmus, 2017, s. 238). Dlatego niektórzy uczeni sugerują konieczność prowadzenia dalszych badań nad skutecznością audytu wewnętrznego (m.in. Al-Twajry i in., 2003; Rittenberg i Hermanson, 2003; Mihret i Yismaw, 2007; Yee i in., 2008; Ahmad i in., 2009; Arena i Azzone, 2009a; Dessalegn i in., 2010; Mihret i in., 2010; Aksoy i Bozkus, 2012; Badara i Saidin, 2013).

Skuteczność audytu wewnętrznego nie jest zrozumiała sama przez się – nie może być brana za sprawę oczywistą, w związku z czym musi zostać zdefiniowana (Lenz i in., 2018, s. 4). Jest jednak różnie definiowana przez badaczy (Bednarek, 2016a, s. 34). Skuteczność audytu wewnętrznego to pojęcie zawile, podchwytliwe i wieloaspektowe, a przez to trudne do uchwycenia w definicję (bądź w ogóle nieuchwytne) (Lenz i Hahn, 2015; Coetzee i Erasmus, 2017, s. 238). Dodatkowo pojęcie skuteczności audytu wewnętrznego nie pojawia się wprost w definicji audytu wewnętrznego utworzonej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors, 2011, s. 1).

Najczęściej skuteczność audytu wewnętrznego określana jest jako stopień zrealizowania (osiągnięcia) celu audytu wewnętrznego (Dittenhofer, 2001a, s. 445). Arena i Azzone (2009a) określają skuteczność audytu wewnętrznego jako jego zdolność do uzyskania rezultatów, spójnych z ustanowionymi celami (zdolność do spełnienia celów, a nie spełnienie celów). Istnieją dwa podejścia do skuteczności audytu wewnętrznego. Zgodnie z pierwszym jest ona determinowana przez dopasowanie pomiędzy audytem wewnętrznym w organizacji a jego cechami, wynikającymi ze Standardów (jak np. niezależność, biegłość zawodowa). Takie podejście było reprezentowane m.in. przez Anderson (1983), Glazer i Jaenike (1980). Drugie podejście do skuteczności audytu wewnętrznego zależy od subiektywnych ocen przypisanych działalności audytu wewnętrznego w organizacji przez zarządzających tą organizacją. W tym przypadku skuteczność audytu wewnętrznego może być oceniona wyłącznie przez odniesienie się do oczekiwań interesariuszy audytu wewnętrznego (Cohen i Sayag, 2010, s. 297–298).

Skuteczność audytu wewnętrznego będzie zatem rezultatem działań (mających określone mierniki osiągnięcia celu), mierzoną stopniem osiągnięcia celów (oceną

skuteczności działania jest ocena stopnia osiągnięcia celu). Nie są więc (wprost) brane pod uwagę ani efekt ekonomiczny, ani koszt osiągnięcia danego celu. Akcentowany jest efekt końcowy działań (wykorzystywane zasoby do osiągnięcia tego celu, zdawać by się mogło, są odsunięte na drugi plan).

Wskazane powyżej podejścia do skuteczności audytu wewnętrznego nie uwzględniają kosztu, a osiągnięcie celu (Bednarek, 2015b, s. 43). Jednak skuteczność audytu wewnętrznego musi być rozważana także w świetle kosztów, jakie są związane z osiągnięciem postawionych celów (Lenz i in., 2018, s. 4). Truizmem jest stwierdzenie, że usługi audytowe kosztują. Ewolucja rozwoju audytu wewnętrznego oraz możliwość korzystania z różnych narzędzi pozwalają na analizowanie aspektów kosztowych związanych z działalnością audytu wewnętrznego. Efektywność audytu wewnętrznego będzie wtedy „jeśli usługi audytu wewnętrznego świadczone są po najniższym koszcie, to znaczy z wykorzystaniem kombinacji zasobów, których zużycie najmniej kosztuje” (Bednarek, 2015a, s. 34). Efektywność może być więc definiowana jako „stopień, w jakim zasoby muszą zostać wykorzystane do osiągnięcia określonego celu” (IIA, 2016, s. 11). Często też efektywność audytu wewnętrznego jest postrzegana jako minimalizacja kosztów (Pincus i in., 1999, s. 122).

Ridley (2008, s. 287) stwierdził, że nowoczesny audyt wewnętrzny został skonstruowany na bazie „3E” tj. skuteczności (ang. *effectiveness*), efektywności (ang. *efficiency*) i oszczędności (ang. *economy*), „z czego skuteczność jest najważniejszym z tych 3E” (Lenz i in., 2018, s. 3). „To, co naprawdę się liczy w audycie wewnętrznym, to skuteczność audytu wewnętrznego” (Lenz i in., 2018, s. 3–4). Audyt wewnętrzny nie może sobie pozwolić na niebycie skutecznym (Deloitte, 2011, s. 2), dlatego dąży do skuteczności (Dittenhofer, 2001a, s. 443). Jednak audyt wewnętrzny może nie być skuteczny (Dessalegn i in., 2010, s. 225). A to nieskuteczny audyt wewnętrzny jest gorszą rzeczą od nieposiadania audytu wewnętrznego (Chambers, 2016), ponieważ może prowadzić m.in. do: wystąpienia nadużycia, braku zgodności działania organizacji z regulacjami wewnętrznymi, niewłaściwych decyzji zarządzających organizacją (Unegbu i Kida, 2011, s. 304).

W wyniku skutecznego audytu wewnętrznego organizacja oraz interesariusze audytu wewnętrznego otrzymują korzyści (Tomaszkiewicz, 2010, s. 119). Odnoszą się one do przysparzania wartości i usprawnienia działalności organizacji. Mimo że skuteczny audyt wewnętrzny nie gwarantuje, że w organizacji wszystko działa prawidłowo (Winiarska, 2007, s. 42), to według wyników niektórych badań skuteczny audyt wewnętrzny prowadzi m.in. do wykrycia nadużycia (Drogalas i in., 2017, s. 113), zmniejszenia korupcji oraz nadużyć (Shohihah i in., 2018, s. 1), poprawy dokonań, głównie w audytowanych procesach i obszarach (Eden i Moriah, 1996, s. 262). Ponadto skuteczny audyt wewnętrzny to ważna część nowego zarządzania publicznego (Mizrahi i Ness-Weisman, 2007, s. 188), wsparcie dla organizacji (prywatnych i publicznych) (Badara i Saidin, 2013, s. 342), jedna z podstaw ładu organizacyjnego (Rittenberg i Hermanson, 2003). Korzyści wynikające ze

skuteczności audytu wewnętrznego odnoszą się do organizacji, komórki audytu wewnętrznego i jej członków, komitetu audytu (Dubis i in., 2010, s. 1). Jak wskazuje Allen (1996), na którego powołują się Ma'ayan i Carmeli (2016, s. 352), audyt wewnętrzny nie zawsze jest postrzegany przez członków organizacji jako działanie przynoszące korzyści dla organizacji.

Dla audytu wewnętrznego, jako usługi przysparzającej wartość organizacji, jest konieczne przeprowadzanie go zgodnie ze Standardami (Instytut Audytorów Wewnętrznych, 2018, s. 2). Do zgodności tej odnosi się jakość audytu wewnętrznego, fundamentalny element skuteczności audytu wewnętrznego (Spencer Pickett, 2005, s. 145; Ahmad, 2015, s. 95; IIA, 2016, s. 5). To temat równie ważny, wieloznaczny i złożony, co temat skuteczności audytu wewnętrznego (Alzeban, 2015, s. 57; Roussy i Brivot, 2016, s. 714).

Wciąż nie istnieje jednolita i powszechnie przyjmowana definicja jakości audytu wewnętrznego (Trotman i Duncan, 2018, s. 236). Z przeglądu badań nad jakością audytu wewnętrznego wynika, że w większości badacze poddają konceptualizacji to pojęcie, uwzględniając przede wszystkim kontekst jego użycia oraz cel prowadzonych badań. Autorzy często posługują się tym pojęciem w sposób niejednoznaczny i często wzajemnie sprzeczny: używają pojęcia, choć nie opisują, co dokładnie mają na myśli (por. Deribe i Regasa, 2014; Sarens i Lamboglia, 2014). Być może z tego właśnie powodu jakość audytu wewnętrznego została zdefiniowana, jak podają Watkins i in. (2004, s. 153), „na wiele sposobów”.

Jedna z definicji jakości audytu wewnętrznego określa ją jako „stopień, w jakim spełnione zostały oczekiwania klientów audytu oraz w jakim atrybuty i działania komórki audytu wewnętrznego są zgodne ze standardami IIA” (Coetzee i du Bruyn, 2001, s. 61; podobnie Bednarek, 2015a, s. 26). Jakość audytu wewnętrznego jest więc związana z przestrzeganiem standardów oraz kodeksu etyki i spełniania oczekiwań interesariuszy przez audyt wewnętrzny.

W badaniach Lélis i Pinheiro (2012) jakość audytu wewnętrznego była rozumiana jako „osiągnięcie celów audytu wewnętrznego, określonych przez IIA”. Tym samym była ona tutaj tożsama z jego skutecznością. Inne podejście do jakości audytu wewnętrznego jest reprezentowane przez Mihret i Yismaw (2007, s. 474), dla których jakość audytu wewnętrznego jest wyrażana przez zdolność komórki audytu wewnętrznego do dostarczania pożytecznych wyników poaudytowych i rekomendacji (w rozumieniu autorki to skuteczność audytu wewnętrznego).

Mało jest badań poświęconych jakości audytu wewnętrznego (Trotman i Duncan, 2018, s. 235). O jakości audytu wewnętrznego wspomina się najczęściej przy okazji omawiania aspektów związanych z jego oceną (np. przy odniesieniu się do tzw. programu zapewnienia i poprawy jakości). Na świecie powstało wiele wytycznych dotyczących oceny jakości audytu wewnętrznego, mimo to bezsprzecznie trudno jest znaleźć konsensus badaczom nie tylko w definiowaniu, ale też w mierzeniu i ocenie jakości audytu wewnętrznego (Lendle, 2008, s. 61). Ocenę jakości audytu wewnętrznego sprowadzić można m.in. do oceny stopnia spełnienia

wymogów Standardów, posiadanej w organizacji karty audytu wewnętrznego oraz stopnia spełnienia oczekiwań interesariuszy audytu wewnętrznego. Jakość audytu wewnętrznego przez niektórych klientów audytu wewnętrznego może być oceniana poprzez wzięcie pod uwagę użyteczności sformułowanych zaleceń oraz poczynionych ustaleń i sposobu zakomunikowania wyników audytu wewnętrznego (Bednarek, 2015a, s. 26–27).

Mierzenie jakości audytu wewnętrznego poprzez zgodność ze Standardami może się okazać bezcelowe z przynajmniej dwóch powodów: w praktyce istnieje mała zgodność działania audytu wewnętrznego ze Standardami (Trotman i Duncan, 2018, s. 238). Badania Adbolmohammadi (2009) pokazały, że 13,5% badanych zarządzających audytem wewnętrznym w krajach anglosaskich nie posiłkuje się Standardami.

Mimo tych obiektywnych trudności w ocenie jakości audytu wewnętrznego badacze podejmują się określenia kryteriów w tym zakresie. Z przeglądu literatury wynika, że najczęściej wskazywanymi kryteriami oceny jakości audytu wewnętrznego (choć nie jedynymi) są: niezależność audytu wewnętrznego, kompetencje audytorów wewnętrznych, obiektywizm, biegłość zawodowa, zdolność komórki audytu wewnętrznego do dostarczania użytecznych wyników i rekomendacji poaudytowych (Mihret i Yismaw, 2007, s. 473–474; Martinov-Bennie i Soh, 2011, s. 608). Bednarek (2016, s. 43) za, jak to określił, „niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego”, uznał m.in. relacje audytorów wewnętrznego z interesariuszami audytu wewnętrznego oraz zarządzanie personelem audytu wewnętrznego.

2.3. Czynniki skuteczności audytu wewnętrznego w świetle badań literaturowych

Standardy stanowią, że „audyt wewnętrzny jest prowadzony w różnorodnym otoczeniu prawnym i kulturowym, na rzecz organizacji różniących się między sobą celami, wielkością, złożonością oraz strukturą”. Oznacza to między innymi, że skuteczność audytu wewnętrznego zależy np. od konkretnej organizacji – różnią się organizacje, na rzecz których audyt wewnętrzny świadczy swoje usługi (Standardy). Ponadto skuteczność audytu wewnętrznego może być różna na różnych poziomach organizacji (Dessalegn i in., 2010, s. 225; Seminogovas i Rupšys, 2016, s. 218). Biorąc to pod uwagę, czynniki rozstrzygające o tej skuteczności będą różne w zależności od organizacji. Jest więc powszechna zgoda wśród badaczy, że na skuteczność audytu wewnętrznego oddziałuje wiele czynników, które mają różny charakter, siłę oddziaływania i zależne są nie tylko od specyfiki organizacji, ale także warunków, w jakich ona działa (Dal Mas i Barac, 2018, s. 811). Czynniki te mogą

oddziaływać pozytywnie na skuteczność audytu wewnętrznego bądź też negatywnie (czynniki sprzyjające lub niesprzyjające skuteczności audytu wewnętrznego). Badania zajmujące się tymi czynnikami są stosunowo często opisywane w literaturze, choć wskazuje się również, że nie są one jeszcze w pełni zbadane (Bednarek, 2017, s. 11). Wśród badaczy nie ma też konsensusu co do czynników, które determinują skuteczność audytu wewnętrznego (Endaya i Hanefah, 2013, s. 92). Analizując literaturę w tym zakresie, można wysunąć m.in. następujące wnioski:

- relatywnie rzadziej zwraca się uwagę na czynniki oddziałujące negatywnie na skuteczność audytu wewnętrznego, tzn. badacze względnie chętniej badają czynniki sprzyjające skuteczności audytu wewnętrznego;
- choć wskazuje się, że skuteczność audytu wewnętrznego jest w dużej mierze związana z czynnikami dotyczącymi ludzi zaangażowanych w audyt wewnętrzny (Lenz i in., 2017, s. 18), to w analizowanych przez autorkę opracowaniach względnie rzadko było odwołanie do czynników związanych np. z audytowanymi w kontekście skuteczności audytu wewnętrznego. Badane czynniki skuteczności audytu wewnętrznego dotyczyły natomiast innych interesariuszy audytu wewnętrznego: zarządzających organizacją, komitetu audytu, biegłych rewidentów czy audytorów wewnętrznych;
- w większości czynników skuteczności audytu wewnętrznego mają charakter wewnątrzorganizacyjny, badacze nie odnosili się do czynników pozaorganizacyjnych.

Analiza literatury z omawianego zakresu pozwala na zidentyfikowanie uwarunkowań skuteczności audytu wewnętrznego związanych z jego istotą, z podmiotami zaangażowanymi w proces audytu oraz z funkcjonowaniem komórki audytu wewnętrznego. Przedstawione w tabeli 8 zestawienie czynników, będących przedmiotem podejmowanych badań naukowych, nie jest katalogiem zamkniętym – jest ono jedynie próbą przybliżenia tego, co najczęściej opisywane jest w literaturze.

Tabela 8. Czynniki skuteczności audytu wewnętrznego w świetle badań

CZNNIK	LICZBA BADAŃ	PRZYKŁADY BADAŃ
związane z istotą audytu wewnętrznego		
niezależność audytorów wewnętrznych	11	Al-Twajry i in., 2003; Cohen i Sayag, 2010; Alzeban i Gwilliam, 2014; MacRae E. i van Gils D., 2014; Drogas i Arampatzis Konstantinos, 2015; Drogas i in., 2015; Sakour i Laila, 2015; Chevers i in., 2016; Dellai i Omri, 2016; Rudhani i in., 2017; Shohihah i in., 2018
obiektywizm audytorów wewnętrznych	3	MacRae i van Gils, 2014; Arum, 2015; Dellai i Omri, 2016
działanie audytorów wewnętrznych zgodne ze Standardami (jakość audytu wewnętrznego)	4	Mihret i Yismaw, 2007; MacRae i van Gils, 2014; Drogas i in., 2015; Rudhani i in., 2017

CZYNNIK	LICZBA BADAŃ	PRZYKŁADY BADAŃ
zakres zadania audytowego	2	Al-Twajjry i in., 2003; Sakour i Laila, 2015
nielimitowany dostęp audytorów wewnętrznych do pracowników, dokumentów, zasobów organizacji	1	MacRae i van Gils, 2014
związane z audytorami wewnętrznymi		
wiedza, umiejętności oraz doświadczenie audytorów wewnętrznych (lub ich brak)	17	Al-Twajjry i in., 2003; Mihret i Yismaw, 2007; Ahmad i in., 2009; Arena i Azzone, 2009b; El-Sayed, 2011; Onumah i Krah, 2012; Walter i Guandaru, 2012; Alzeban i Gwilliam, 2014; MacRae i van Gils, 2014; Arum, 2015; Drogalas i in., 2015; Sakour i Laila, 2015; Shamsuddin i in., 2015; Mbewu i Barac, 2017; Rudhani i in, 2017; Shamki i Amur Alhajri, 2017; Shohihah i in., 2018
biegłość zawodowa audytorów wewnętrznych	1	Chevers i in., 2016
satysfakcja audytorów wewnętrznych z wynagrodzenia	1	Sakour i Laila, 2015
związane z zarządzającymi organizacją		
wsparcie zarządzających organizacją dla działalności audytu wewnętrznego (lub brak tego wsparcia)	13	Dittenhofer, 2001a; Nassir i in., 2001; Al-Twajjry i in., 2003; Mihret i Yismaw, 2007; Ahmad i in., 2009; Cohen i Sayag, 2010; Alzeban i Gwilliam, 2014; Drogalas i in., 2015; Chevers i in., 2016; Dellai i Omri, 2016; Salehi, 2016; Rudhani i in., 2017; Shohihah i in., 2018
relacje pomiędzy zarządzającym audytem wewnętrznym a zarządzającymi średniego szczebla	1	Lenz i in., 2017
kompetencje zarządzających organizacją	1	MacRae i van Gils, 2014
związane z innymi interesariuszami audytu wewnętrznego		
relacje audytorów wewnętrznych z biegłymi rewidentami	2	Alzeban i Gwilliam, 2014; Shohihah i in., 2018
relacje komórki audytu wewnętrznego z komite-tem audytu	1	Arena i Azzone, 2009b

Tabela 8 (cd.)

CZYNNIK	LICZBA BADAŃ	PRZYKŁADY BADAŃ
związane z komórką audytu wewnętrznego		
rozmiar komórki audytu wewnętrznego w organizacji (lub braki kadrowe)	6	Al-Twajjry i in., 2003; Ahmad i in., 2009; Arena i Azzone, 2009b; El-Sayed, 2011; Alzeban i Gwilliam, 2014; Salehi, 2016; Mbewu oraz Barac, 2017
zasoby komórki audytu wewnętrznego w organizacji	2	Salehi, 2016; MacRae i van Gils, 2014
styl zarządzania komórką audytu wewnętrznego	1	Dal Mas i Barac, 2018

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury zawartej w tabeli.

W większości czynniki skuteczności audytu można odnaleźć w Standardach i dlatego przybliżając je, autorka odnosić się będzie właśnie do nich.

- czynniki związane z istotą audytu wewnętrznego

Niezależność i obiektywizm są kluczowymi czynnikami skuteczności audytu wewnętrznego (Deribe i Regasa, 2014, s. 88; Dellai i Omri, 2016, s. 210). Jeśli audyt wewnętrzny nie będzie uważany w organizacji za niezależny i obiektywny, wszystkie prace wykonywane przez niego będą uznawane za przedłużenie działań zarządczych, a nie za obiektywną i niezależną ocenę (Sawyer i in., 2003, s. 15; Wilson, 2013, s. 68). Dlatego dla zapewnienia niezależności oraz obiektywizmu nie może występować jakiejkolwiek zagrożenie narzucenia np. zakresu audytu wewnętrznego, czy wpływania na sposób pracy audytorów wewnętrznych (Standardy).

Obiektywizm jest jednocześnie jedną z zasad ogólnych opisanych w Kodeksie Etyki stanowiącą m.in. że podczas formułowania osądów audytorzy wewnętrzni nie ulegają wpływom innych oraz nie kierują się własnym interesem. Obiektywizm nakazuje audytorom wewnętrznym także ujawnianie wszelkich znanych im faktów oraz to, że nie będą akceptować wszystkiego tego, co mogłoby poddawać w wątpliwość ich profesjonalny osąd. W karcie audytu powinno być zawarte odniesienie do dostępu do danych personelu oraz majątku organizacji; podobnie jak zakres działań audytowych (por. podrozdział 1.4).

- czynniki związane z audytorami wewnętrznymi

Kodeks Etyki stanowi, że audytorzy wewnętrzni podczas wykonywania czynności audytowych wykazują się niezbędną wiedzą, umiejętnościami oraz doświadczeniem (te trzy czynniki nazwane zostały w tym dokumencie kompetencjami). Kodeks Etyki zobowiązuje audytorów wewnętrznych m.in. do podejmowania się jedynie takich zadań, do których wykonywania mają niezbędną wiedzę, umiejętności oraz doświadczenie. Ponadto audytorzy wewnętrzni zobowiązani są m.in. do ciągłego rozwoju zawodowego oraz postępowania m.in. zgodnie z zasadą biegłości oraz należytą starannością zawodową, które nie oznaczają wcale ich nieomyślności.

- dotyczące zarządzających organizacją

Jednym z wyróżników obiektywizmu audytu wewnętrznego jest też to, że audytorzy wewnętrzni nie mogą prowadzić takich działań, które mogłyby naruszyć lub podać w wątpliwość ich bezstronną ocenę lub które byłyby sprzeczne z interesami organizacji (Kodeks Etyki). Standardy dają też prawo zarządzającemu audytem wewnętrznym do bezpośredniego oraz nieograniczonego dostępu do zarządzających organizacją oraz komitetu audytu. Standardy zakładają także „interakcje” pomiędzy audytorami wewnętrznymi (zwłaszcza CAE), komitetem audytu (radą) a zarządzającymi organizacją (głównie tymi z najwyższego szczebla). Interakcje te dotyczą m.in. planu audytu, informowania o działaniu audytu wewnętrznego w organizacji jego wszelkich problemach (np. ograniczonych zasobów) (Standardy).

- czynniki związane z innymi interesariuszami audytu wewnętrznego

Biegli rewidentzi oraz komitet audytu są jednymi z tych interesariuszy, do których także odnoszą się Standardy. W przypadku biegłych rewidentów i audytorów wewnętrznych standardy zawodowe tych dwóch grup zawodowych dają możliwość korzystania z wzajemnych wyników i polegania na nich, celem m.in. minimalizacji wysiłków (Standardy; MSB 610). Komitet audytu wspiera działalność audytu wewnętrznego oraz wzmacnia pozycję audytu wewnętrznego w organizacji. Będąc niezależnym forum, gdzie audytorzy wewnętrzni (głównie zarządzający audytem wewnętrznym) mogą zasygnalizować im sprawy oddziałujące na organizację i może służyć m.in. wzmocnieniu i ochronie niezależności audytu wewnętrznego¹ (Christopher i in., 2009, s. 204; Wilson, 2013, s. 68). Jednym z wyznaczników niezależności audytorów wewnętrznych jest zaangażowanie komitetu audytu w decyzje o odwołaniu (zatrudnieniu) zarządzającego audytem wewnętrznym (Alzeban, 2015, s. 66).

- czynniki związane z komórką audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny, jak każda komórka w organizacji, do dalszego rozwoju potrzebuje odpowiedniego finansowania (budżetu), a zbyt mały budżet (w stosunku do potrzeb) sprawia, że nie może ona zapewnić realizacji swoich celów (Dascălu i in., 2016, s. 649). Nie istnieje jednak żaden standard, który regulowałby wysokość budżetu komórki audytu wewnętrznego w organizacji. Kwestia ustalania budżetu dla komórki audytu wewnętrznego wydaje się kluczowa, ponieważ odpowiedni, w stosunku do potrzeb, budżet umożliwia przeprowadzenie czynności audytowych.

Z przeglądu badań poświęconych czynnikom skuteczności audytu wewnętrznego wynika, że występują one we wszystkich organizacjach, w których jest audyt wewnętrzny. W większości też dotyczą kapitału ludzkiego oraz mają charakter kontekstowy (Bednarek, 2017, s. 11; Lenz i in., 2017, s. 18).

1 Nadzór nad planami i wynikami audytu przez komitet audytu pomaga umacniać niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrznych. Komitet audytu ocenia roczny plan prac audytu wewnętrznego i porównuje go z jego oczekiwaniami i potrzebami. Weryfikacja ta zapewnia, że plan audytu wewnętrznego i efektywnie wykorzystuje dostępne zasoby, aby uzyskać najlepsze świadczenia w celu zaspokojenia potrzeb komitetu audytu (ACCA oraz Polski Instytut Dyrektorów, 2010, s. 1–3; INTOSAI, s. 3–5).

Rozdział 3

Charakterystyka wybranych elementów kapitału ludzkiego w audycie wewnętrznym

Kapitał ludzki to kategoria złożona (Urbanek, 2011, s. 40) i o interdyscyplinarnym charakterze (Juchnowicz, 2014b, s. 7). Dociekania i analizy na jego temat nie należą do łatwych m.in. ze względu na różne ujęcia kapitału ludzkiego oraz nie-dookreśloność jego komponentów. Te trudności metodyczne obligują badaczy do precyzji m.in. w ustalaniu jego komponentów (Piórkowska, 2014, s. 325).

Celem tego rozdziału jest przedstawienie istoty kapitału ludzkiego, zdefiniowanie kapitału ludzkiego w audycie wewnętrznym oraz dokonanie charakterystyki jego elementów.

3.1. Istota kapitału ludzkiego w audycie wewnętrznym

Kapitał to podstawowa i wieloznaczna kategoria, występująca od dawna w teoriach ekonomicznych (Łukasiewicz, 2009, s. 14). To jeden z tzw. czynników produkcji wykorzystywanych do wytwarzania dóbr i świadczenia usług (Krugman i Wells, 2012, s. 677). Tradycyjnie wyodrębnia się trzy podstawowe czynniki produkcji. Oprócz kapitału to jeszcze praca i ziemia (Samuelson i Nordhaus, 2012, s. 667).

Tym, który zauważył, że kapitał zawiera się także w czynniku pracy, a ludzie sami stanowią kapitał, był w XVII w. Petty (Łukasiewicz, 2009, s. 11; Jamka, 2011, s. 147). Był on także jednym z pierwszych, którzy próbowali oszacować wartość kapitału ludzkiego w całym społeczeństwie (Łukasiewicz, 2009, s. 111–112). Informacje dotyczące kapitału ludzkiego są też u Smitha (Spalletti, 2014, s. 60). Do kapitału zakwalifikował on nabyte umiejętności członków społeczeństwa (Schultz, 2014, s. 238). Inni klasyczni ekonomiści, którzy dostrzegli wartości ucieleśnione

w ludziach, to: Say, Muller, List, Fisher, Owen oraz Marshall (Juchnowicz i in., 2018, s. 13).

Z biegiem lat zmieniały się poglądy ekonomistów na temat kapitału. Ich analiza pozwoliła wyodrębnić Łukasiewiczowi (2009, s. 13) dwa sposoby rozpatrywania człowieka w kategorii kapitału:

- pierwszy – gdzie zachodzi równość pomiędzy kapitałem a jednostką ludzką;
- drugi – gdzie wiedza umiejętności oraz zdrowie, jakie są uosobione w człowieku, są pewną formą kapitału, a człowiek (jako taki) nie powinien być za kapitał uważany.

W ostatnich latach rośnie zainteresowanie problematyką kapitału ludzkiego, co widoczne jest już od II wojny światowej (Schultz, 2014, s. 238). Po raz pierwszy w literaturze przedmiotu termin „kapitał ludzki” został użyty w artykule Schultza *Investment in Human Capital* w 1961 roku (Leśniewski, 2016, s. 65, za: Juchnowicz i in., 2018, s. 13). Dlatego stwierdzenie Studzińskiego (2013, s. 121), że dyskusje o kapitale ludzkim trwają „właściwie od starożytności”, wydaje się być na wyrost i (mocno) przesadzone. Teoria kapitału ludzkiego zaś do nauk o zarządzaniu została przeniesiona w latach 90. XX w. (Juchnowicz i in., 2018, s. 14).

Mimo to wciąż nie ma jego jednej, ogólnie przyjętej i powszechnie akceptowanej w literaturze definicji kapitału ludzkiego – w naukach o zarządzaniu widoczny jest pluralizm terminologiczny, zarówno jeśli chodzi o definicję kapitału ludzkiego, jak i elementy go tworzące (Kozuch, 2000, s. 55). Łukasiewicz (2005, s. 39) 15 lat temu wskazywał, że „do dzisiejszego dnia toczy się dyskusja o ich [elementy wchodzące w skład kapitału ludzkiego – przyp. autorki]) precyzyjne zdefiniowanie czy usystematyzowanie kapitału ludzkiego”. Przeglądając definicje kapitału ludzkiego wypracowane do tej pory przez badaczy, można odnieść wrażenie, że dalej występują trudności w zdefiniowaniu tego pojęcia. Wielość ujęć oraz wymiarów kapitałów ludzkiego powoduje, że w literaturze przedmiotu nie ma w tym zakresie jednoznaczności epistemologicznej (Piórkowska, 2014, s. 326). Wśród badaczy nie ma też powszechnej zgody na to, co jest elementem składowym kapitału ludzkiego – różni autorzy kładą nacisk na różne jego aspekty.

Mimo zróżnicowania definicji kapitału ludzkiego, ich niejednoznaczności i nieostrygo charakteru, można wyróżnić cechy kapitału ludzkiego – zostały zaprezentowane w tabeli 9.

Tabela 9. Cechy kapitału ludzkiego

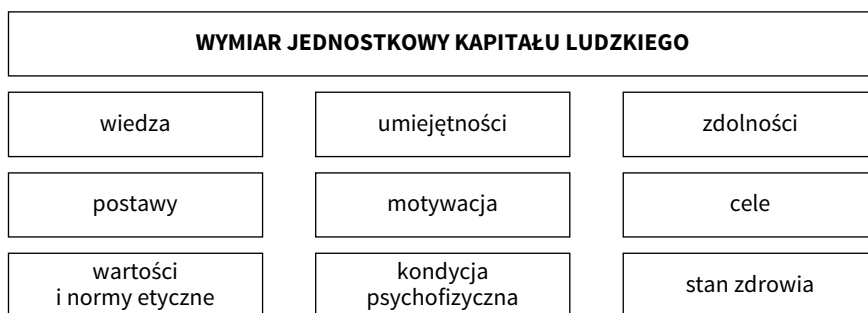
KAPITAŁ LUDZKI JEST	WYJAŚNIENIE
unikatowy	istnieją trudności w jego skopiowaniu, jest niepowtarzalny
własnością pracowników (nietransferowalny)	organizacja nie jest właścicielem kapitału ludzkiego, ale jest on oddawany do jej dyspozycji na podstawie określonych stosunków prawnych (jest użyczony pracodawcy a sposób jego wykorzystania podczas pracy zazwyczaj jest uzależniony od pracownika). Kapitał ludzki nie jest przedmiotem obrotu towarowego i nie może zmieścić właściciela

KAPITAŁ LUDZKI JEST	WYJAŚNIENIE
zdolny do generowania wartości	jest możliwy do pomnożenia i samoistnego wzrostu swojej wartości dzięki ustawicznemu uczeniu się czy nabywaniu doświadczenia. Można go gromadzić poprzez inwestycje w siebie, nie można go nabyć na rynku
zmienny w czasie	jest kształtowany pod wpływem różnych czynników, przy udziale jednostki, organizacji oraz pod wpływem rozwoju
związany z osobą	nierozzerwalnie wiąże się z ich cechami fizycznymi, intelektualnymi, psychicznymi i moralnymi. Nie można oddzielić kapitału od osoby (człowiek jest nosicielem tego kapitału)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Domański, 1993, s. 17; Juchnowicz, 2014c, s. 32–33; Juchnowicz i in., 2018, s. 14; Przygodzki, 2018, s. 136.

Można wyróżnić dwa podejścia do kapitału ludzkiego: makroekonomiczne oraz mikroekonomiczne. W pierwszym z nich podkreśla się, że kapitał ludzki danego społeczeństwa powiązany jest z kreacją dochodu narodowego. Podejście drugie związane jest z pozycją jednostki ludzkiej na rynku pracy czy inwestowania w jej rozwój; kapitał ludzki jest tu gromadzony oraz pomnażany na poziomie jednostki ludzkiej (Juchnowicz, 2007, s. 16).

Kapitał ludzki można rozpatrywać też w wymiarze jednostkowym (podmiotowym) oraz organizacyjnym (Juchnowicz, 2014b, s. 34). Rozróżnienie to wynika z odmiennej struktury i czynników determinujących wartość kapitału ludzkiego. W wymiarze jednostkowym kapitału ludzkiego podkreśla się, że jest to dobro posiadane przez pracownika. Kapitał ludzki w tym wymiarze dotyczy wszelkich charakterystyk pracownika, np. jego wiedzy, umiejętności, motywacji, stanu zdrowia czy kondycji psychofizycznej (Juchnowicz, 2014c, s. 35) (rysunek 5).



Rysunek 5. Wymiar jednostkowy kapitału ludzkiego

Źródło: opracowanie własne na podstawie Juchnowicz, 2014c, s. 34–35.

Elementy wymiaru jednostkowego kapitału ludzkiego odnoszą się do cech pojedynczego pracownika i nie przedstawiają wszystkich czynników działających na kapitał ludzki w skali organizacji. Kapitał ludzki organizacji nie jest bowiem prostą sumą potencjału uosobionego w pracownikach organizacji (Juchnowicz, 2014b, s. 35). Dlatego Juchnowicz (2014b, s. 36) zaproponowała model struktury kapitału ludzkiego w wymiarze organizacyjnym, który określiła jako „model 4K”. Tworzą go: kompetencje, kontakty interpersonalne, kultura organizacyjna oraz klimat organizacyjny (rysunek 6).



Rysunek 6. Struktura kapitału ludzkiego w wymiarze organizacyjnym

Źródło: Juchnowicz, 2014b, s. 36.

Jakość kapitału ludzkiego jest określona przez atrybuty jego poszczególnych elementów (Lipka, 2007, s. 13). Do jej podniesienia przyczyniają się inwestycje w rozwój (Lipka, 2007, s. 18). Chuan i in. (2017, s. 82) odwołują się do Wrighta i Snella (1991) oraz Thite'a (2004) twierdzących, że inwestowanie w kapitał ludzki umożliwia pracownikom osiągnięcie celów organizacyjnych. Stor (2014, s. 411) wskazuje, że wartość, jaką kapitał ludzki przysparza organizacji, jest definiowana nie przez tego, kto ją daje, lecz tego, kto jest jej odbiorcą. Dlatego kapitał ludzki jest uznawany za czynnik warunkujący pozycję konkurencyjną w organizacji i powodzenie w realizacji strategii organizacji (Przygodzki, 2018, s. 135). Stwierdzenie, że kapitał ludzki jest najcenniejszym aktywem organizacji i głównym źródłem kreowania jej wartości², uważa się za dogmat współczesnego zarządzania (Baron i Armstrong, 2008, s. 17; Juchnowicz, 2014c, s. 33).

Kapitał ludzki jest istotnym elementem każdej organizacji (Łukasiewicz, 2008, s. 59) i ma zdolność do generowania wartości (Fitzenz, 2001, s. 15). Przysparza ją w sposób dwutorowy poprzez (Urbanek, 2011, s. 39–40):

2 Jednak kapitał ludzki może też podlegać deprecjacji (Baron i Armstrong, 2008, s. 17).

- gromadzenie wiedzy w aktywach niematerialnych, dzięki czemu potencjał tworzenia wartości wzrasta;
- bezpośrednie korzystanie z wiedzy oraz umiejętności pracowników w procesach, co ma przełożenie na wyniki organizacji.

Na podstawie dokonanego przeglądu literaturowego w opracowaniu przyjęto, że kapitał ludzki to „ogół cech i właściwości ucieleśnionych w pracownikach [...], które mają określoną wartość oraz stanowią źródło przyszłych dochodów zarówno dla pracownika – właściciela kapitału ludzkiego, jak i dla organizacji korzystającej z tegoż kapitału na określonych warunkach” (Pocztowski, 2007, s. 41). Jak podkreśla Juchnowicz (2018, s. 14), w literaturze funkcjonuje wiele różnych zestawów elementów składających się na kapitał ludzki.

Skuteczność audytu wewnętrznego wynika głównie z wzajemnych interakcji międzyludzkich (Mihret i Yismaw, 2007, s. 472). Wydaje się więc, że audyt wewnętrzny będzie bardziej skuteczny, jeśli aspekty behawioralne osób w niego zaangażowanych będą uwzględnione w jego działalności. Postulat ten jest zasadny, ponieważ definicja audytu wewnętrznego³ podkreśla zaangażowanie „czynnika ludzkiego” w audyt wewnętrzny, a podejście behawioralne w audycie wewnętrznym nie jest nietypowe (Grzesiak, 2018a, s. 84). Dittenhofer i in. (2011, s. 47) zauważają, że czasem sami audytorzy wewnętrznymi nie w pełni rozpoznają ważność czynników behawioralnych. Na potrzebę większej świadomości występowania psychologicznych czynników w pracy audytorów zwracał uwagę już w 1986 roku Chambers (s. 21).

Podmioty korzystające z audytu wewnętrznego nazywane są w literaturze przedmiotu „klientami audytu wewnętrznego” albo „interesariuszami audytu wewnętrznego” (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 240). W sytuacji, kiedy występuje wiele relacji interpersonalnych, jak w przypadku audytu wewnętrznego, jest ważne, aby uświadomić sobie ich ważność i relacje pomiędzy tymi grupami (Dittenhofer, 1997, s. 25). Interesariusze audytu wewnętrznego dzielą się na (Anderson, 2003, s. 99; Dubis i in., 2010, s. 3):

- wewnętrznych (zarządzający wszystkich szczeblach w organizacji, audytorzy wewnętrzni, rada nadzorcza, komitet audytu oraz pracownicy);
- zewnętrznych (audytorzy zewnętrzni, regulatorzy oraz kontrahenci).

Trzema kluczowymi aktorami w procesie audytu wewnętrznego są: audytor wewnętrzny, audytowany i zarządzający organizacją (Winiarska, 2015, s. 145; Ma'ayan i Carmeli, 2016, s. 348). Pomiędzy tymi grupami zachodzi „nieustanna gra” (Bednarek, 2015a, s. 27) i relacje. To dzięki nim (relacjom) „audyt wewnętrzny żyje i umiera” (Jacka, 2018a).

3 Dla przypomnienia: „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” (Standardy).

Przyjęto zatem, że kapitał ludzki to „ogół cech i właściwości ucieleśnionych w pracownikach [...], które mają określoną wartość oraz stanowią źródło przyszłych dochodów zarówno dla pracownika – właściciela kapitału ludzkiego, jak i dla organizacji korzystającej z tegoż kapitału na określonych warunkach” (Pocztowski, 2007, s. 41). Biorąc pod uwagę przyjęte założenia badawcze przyjęto na potrzeby opracowania, że kapitał ludzki analizowany w wymiarze jednostkowym składa się z wiedzy, umiejętności, postaw i oczekiwań audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją. Autorka zdaje sobie sprawę, że katalog ten nie wyczerpuje wszystkich elementów i stanowi ograniczenie przeprowadzonych badań (o czym szerzej w podrozdziale 6.4).

Powyższe podejście podkreśla „relacyjność” pracy audytora wewnętrznego poprzez odniesienie się nie tylko do audytorów wewnętrznych, ale także do audytowanych oraz zarządzających organizacją.

Audytor wewnętrzny działa na rzecz zarządzającego organizacją: zapewnia o prawidłowości procesów, doradza, raportuje mu o wynikach audytu wewnętrznego. Jest więc zainteresowany poczynionymi ustaleniami oraz usprawnieniem organizacji, ale też oceną działalności audytu wewnętrznego i jego przydatności (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 74, 184–185). Audytor wewnętrzny jest zatrudniony przez zarządzającego organizacją najwyższego szczebla, któremu zazwyczaj podlega. Równocześnie zarządzający organizacją najwyższego szczebla też podlega audytowi wewnętrznemu (jako właściciel procesów w organizacji) (Standardy).

Audytowani natomiast naturalnie są „uwikłani” w proces audytu wewnętrznego (Shamki i Amur Alhajri, 2017, s. 146) i pomiędzy audytorami wewnętrznymi a audytowanymi występują silne interakcje. Dittenhofer (1997, s. 23) wskazuje, że relacje osobiste pomiędzy audytorami wewnętrznymi a audytowanymi mogą wiązać się zarówno z wzajemną pomocą, jak i z konfliktem. Zależność pomiędzy audytorem wewnętrznym a audytowanym z uwagi na skojarzenia z relacją kontroler – kontrolowany budzi „niejednokrotnie ogromne emocje” i ma najczęściej charakter konfliktogenny (Skoczylas-Tworek, 2014, s. 73, 75). Co więcej, relacje te są trudne (ale i delikatne), nie są ustabilizowane, w każdej chwili mogą się zmienić (*in plus* bądź *in minus*) i mieć dysfunkcyjne konsekwencje dla skuteczności audytu wewnętrznego (Blakeney i in., 1976, s. 899). Audytowani mogą odnieść wrażenie, że pozycja audytora wewnętrznego (w porównaniu do ich pozycji) jest pozycją dominującą, z uwagi na to, że audytor wewnętrzny dokonuje oceny obszaru, za które audytowani odpowiadają. Dlatego audytowani mogą czuć się na straconej pozycji. Są świadomi, że audytorzy wewnętrzni oceniają także zgodność ich działań z politykami, planami, procedurami etc. (Willingham i Carmichael, 1987, s. 22) oraz że (pośrednio) muszą osądzić ich kompetencje (Waller, 1989, s. 18). Jest też prawdopodobne, że audytor wewnętrzny w wyniku przeprowadzonych działań stworzy listę obszarów niedziałających prawidłowo. Z tego względu audytowani często są zaniepokojeni i mają skłonność do obaw już na samą myśl o audycie wewnętrznym (Sawyer i in., 2003, s. 1227).

Z badań Obert i Munyunguma (2014, s. 81) wynika, że podczas audytu wewnętrznego audytowani często skoncentrowani są na tym, że wyniki z audytu dotrą do ich bezpośrednich przełożonych i zarządzających najwyższego szczebla organizacji, a oni sami zostaną odebrani jako niekompetentni, wykonujący źle swoją pracę, a na jaw wyjdą ich tajemnice etc. Obawy te mogą wzmacniać się w przypadku sytuacji konfliktowych lub braku „dobrego traktowania” audytowanych przez audytorów wewnętrznych. Audytowani mogą więc chcieć zdyskredytować audyt wewnętrzny tak mocno, jak tylko jest to możliwe, aby tylko raport z audytu nie był wiarygodny w oczach zarządzających organizacją. Dlatego, jak wskazuje Kristek (2008, s. 35), audytorzy wewnętrzni często mają do czynienia z audytowanymi, którzy nie są skłonni do współpracy, nie doceniają konstruktywnej krytyki we wnioskach i rekomendacjach poaudytowych. Konflikt między audytorem wewnętrznym a audytowanym jest często naturalnym produktem ubocznym audytu wewnętrznego. Pamiętać należy, że i audytor wewnętrzny, i audytowany mają możliwość wpływu na relację podczas zadania audytowego wewnętrznego: albo przebiegnie on bez zakłóceń, albo będzie to niedobre doświadczenie dla obu stron.

Aby wnioski i rekomendacje z audytu miały wpływ na poprawę funkcjonowania organizacji, kluczowe są akceptacja i uznanie audytu wewnętrznego przez audytowanych i zarządzających organizacją (Christopher i in., 2009, s. 208). Z badań Dittenhofer i in. (2011) wynika, że relacje pomiędzy tymi grupami zmieniły się z tradycyjnie uważanej za antagonistyczną na kooperacyjno-partnerską. Audytowani w badanej próbie postrzegali audytorów wewnętrznych jako m.in. ekspertów od rozwiązywania problemów (Dittenhofer i in., 2011, s. 42).

Fundamentem, na jakim opiera się działanie audytora wewnętrznego, jest zaufanie do przeprowadzanej przez niego działalności (Bartoszewicz i Lelusz, 2009, s. 158–159). Do zwiększenia zaufania nie przyczyni się sformalizowanie relacji (Woźniak, 2014, s. 101). Jednak audytorzy wewnętrzni nie mogą (nigdy) porzucić obiektywizmu i niezależności na rzecz budowania relacji w organizacji (Greenawalt, 1997, s. 82).

3.2. Wiedza w audycie wewnętrznym

Kapitał ludzki to zagadnienie ściśle powiązane z wiedzą (Urbanek, 2011, s. 38). Perechuda (2005, s. 25) wskazuje, że: „[...] wiedza oznacza myśl, czyli byt niematerialny, z którego – według kosmogonii – powstaje wszechświat. Ze względu na to nie powinno się tego pojęcia definiować”. Mikuła (2005, s. 359), zauważając, że nie ma w literaturze jednej⁴ i uznawanej definicji wiedzy, podaje, że obecnie najbardziej popularne oraz najczęściej cytowane definicje wiedzy ujmują ją jako

4 Przykłady definicji wiedzy m.in. w Mikuła (2011, s. 15).

wzajemną zależność informacji w kontekście z ich zrozumieniem (Mikuła, 2011, s. 13). Wybrane definicje wiedzy prezentuje tabela 10.

Tabela 10. Wybrane definicje wiedzy

Lp.	DEFINICJA WIEDZY	AUTOR
1	„uzasadnione i prawdziwe przekonanie”	Platon, za: Jemielniak, 2008, s. 24
2	„informacje o rzeczywistości, magazynowane w pamięci podmiotu działania”	Pszczółowski, 1978, s. 269
3	„pewien zasób treści (informacji i danych) gromadzonych i utrwalonych w ludzkim umyśle, stanowiących pochodną doświadczeń, ale i procesu uczenia się”	Mikołajczyk, 2003, s. 205
4	„niematerialne zasoby organizacji, związane z ludzkim działaniem, których zastosowanie może być podstawą przewagi konkurencyjnej organizacji. Związana jest ona z posiadanymi zasobami: danych, informacji, procedur, jak też z doświadczeniem i wykształceniem”	Kisielnicki, 2004, s. 29–30
5	„zorganizowany zbiór informacji wraz z regułami ich interpretowania”	Jemielniak, 2008, s. 25
6	„ogół wiarygodnych informacji na temat rzeczywistości oraz umiejętność ich wykorzystania”	Skrzypek, 2009, s. 59
7	„jest sumą informacji w kontekście oraz ich zrozumienia. Zrozumienie jest pochodną posiadanej wiedzy lub intuicji”	Brooking, za: Mikuła, 2011, s. 13

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury zawartej w tabeli.

Autorka przyjęła, że wiedza to „pewien zasób treści (informacji i danych) gromadzonych i utrwalonych w ludzkim umyśle, stanowiących pochodną doświadczeń, ale i procesu uczenia się” (Mikołajczyk, 2003, s. 205). Cechy wiedzy przedstawiono w tabeli 11.

Tabela 11. Cechy wiedzy

WIEDZA
• jest nieodłącznie związana z ludźmi • jest zasobem pierwotnym – dzięki niej możliwe jest powstawanie oraz pozyskiwanie • innych zasobów • ma charakter kumulatywny • może być przechowywana, kodyfikowana oraz przekazywana poprzez zarejestrowane zbiory informacji • nie zawsze musi się ją wykorzystać • nie zużywa się • ugruntowuje się w procesach, usługach, produktach czy relacjach

Źródło: opracowanie własne na podstawie Mikuła, 2005, s. 361; Oleksyn, 2006, s. 43–44; Jemielniak, 2008, s. 23–24.

Istnieje wiele kryteriów, według których można podzielić wiedzę (Jemieliński, 2008, s. 24). Czaplą (2011, s. 114) wymienia następujące jej rodzaje: wiedzę techniczną, technologiczną, psychospołeczną, rynkową, strukturalną, zarządczą. Savage⁵ natomiast wyodrębnił sześć typów wiedzy (Mikuła, 2011, s. 14): wiedzieć: „jak”, „kto”, „co”, „dlaczego”, „kiedy” oraz „gdzie”. W literaturze wyróżnia się także wiedzę jawną (skodyfikowaną, dostępną) oraz wiedzę ukrytą (Świątkowski, 2007, s. 312). Wiedza jawna może być wyrażona w słowach oraz liczbach, można ją przekazać za pomocą usystematyzowanego oraz formalnego języka oraz może występować w postaci dokumentów, instrukcji, procedur, regulaminów. Natomiast wiedza ukryta jest wiedzą symultaniczną i specjalistyczną, jest trudniejsza do skodyfikowania (Mikuła, 2006, s. 112–114).

W literaturze można odnaleźć odniesienia przede wszystkim do wiedzy audytorów wewnętrznych. Zgodnie z wiedzą autorki, nie podejmowano zagadnień dotyczących wiedzy z zakresu audytu wewnętrznego, jaką powinni mieć audytowani oraz zarządzający organizacją.

Specyfika pracy audytorów wewnętrznych wymaga od nich określonych cech i zachowań, opisanych m.in. w Kodeksie Etyki oraz w Standardach. Zgodnie z Kodeksem Etyki audytorzy wewnętrzni powinni m.in. przestrzegać: prawości, obiektywizmu, poufności i kompetencji. W przypadku tych ostatnich Standardy stanowią, że „świadcząc usługi audytu wewnętrznego audytorzy wewnętrzni wykorzystują niezbędną wiedzę, umiejętności i doświadczenie”. Zasada biegłości audytora wewnętrznego stanowi zaś, że audytorzy wewnętrzni muszą posiadać m.in. wiedzę i umiejętności niezbędne do wykonywania obowiązków. W przypadku kiedy audytorom wewnętrznym brakuje wiedzy, powinni skorzystać z pomocy innych osób (Standardy).

Audytor wewnętrzny nie musi znać się na wszystkim (Standardy); są jednak wybrane obszary, z zakresu których powinien on mieć wystarczającą wiedzę pozwalającą m.in. na oszacowanie ryzyka oszustwa i ocenę sposobu zarządzania tym ryzykiem w organizacji. Audytorzy wewnętrzni powinni także m.in. rozumieć misję, strategię oraz cele i ryzyka organizacji, w której pracują, wykonywać działalność zapewniającą i doradczą (Witzany i Harrington, 2016, s. 2–4; Standardy). Spośród wszystkich członków organizacji audytorzy wewnętrzni mają przeważnie najszerszą wiedzę o całej organizacji, jej procesach wewnętrznych, kulturze organizacyjnej (Alias i in., 2019, s. 179). W literaturze wskazuje się, jaką wiedzę powinien mieć audytor wewnętrzny (tabela 12).

5 O podobnym podziale wspomina też Evans: wiedza „o” (co + gdzie), wiedza „jak?”, wiedza „dlaczego?” oraz wiedza „kto?” (Jemieliński, 2008, s. 26).

Tabela 12. Wiedza audytora wewnętrznego wskazywana w literaturze

WIEDZA Z ZAKRESU:
• ekonomii, zarządzania i finansów • funkcjonowania organizacji, w tym istoty procesów tam zachodzących i ryzyk wpływających na jej działalność, mechanizmów kontrolnych organizacji, rozumienie otoczenia, natury branży, w której działa organizacja, rozumienie wszystkich powiązań w organizacji, wykorzystywanych w organizacji systemów komputerowych • ładu organizacyjnego • metodyki audytu wewnętrznego • podstaw rachunkowości • przepisów prawa • sposobów postępowania z ludźmi • systemu kontroli wewnętrznej • zarządzania ryzykiem

Źródło: opracowanie własne na podstawie Smith, 2005, s. 513; Kuc, 2008, s. 368–369; Hass i in., 2016, s. 841; The Institute of Internal Auditors, 2016b, s. 8; Standardy.

Szeroki zakres wiedzy, jaki powinni mieć audytorzy wewnętrzni, nie sprawia jednak, że są oni wszechwiedzący. Wiele (jeśli nie większość) informacji, których audytor wewnętrzny potrzebuje do wykonania zadania audytowego, nie pochodzi z dokumentów, ale od innych ludzi z organizacji. Audytowani to źródło ważnych (z punktu widzenia przeprowadzenia audytu wewnętrznego) informacji – są w stanie m.in. też wyjaśnić znalezione przez audytora wewnętrznego nieprawidłowości. Audytowany też może mieć pomysł, jak dana operacja (proces, czynność) mogą zostać udoskonalone (Dittenhofer, 1997, s. 24). Dlatego audytorzy wewnętrzni, słuchając ich, są w stanie zidentyfikować ich następstwa oraz potencjalne sposoby ich naprawy (Ma'ayan i Carmeli, 2016, s. 351).

Wnioskiem z badań Sawickiej i Stronczek (2015) jest m.in. to, że istnieje potrzeba wszechstronnego kształcenia audytorów wewnętrznych, również w obszarach spoza kanonu wiedzy ekonomicznej. Grzesiak (2020) przeprowadziła badanie, z którego wynika, że na studiach podyplomowych audytor przygotowywany jest głównie pod kątem merytorycznym i przeprowadzania audytu wewnętrznego, co może okazać się niewystraczające w pracy codziennej w audycie wewnętrznym.

W przypadku audytu wewnętrznego możliwe jest zdobycie certyfikatów zawodowych. Potwierdzają one faktycznie posiadaną przez audytora wewnętrzne- go wiedzę. Przykładami takich certyfikatów zawodowych są CIA (ang. *Certified Internal Auditor*), CGAP (ang. *Certified Government Auditing Professional*), QIAL (ang. *Qualification in Internal Audit Leadership*), CRMA (ang. *Certification in Risk Management Assurance*), CFSA (ang. *Certified Financial Services Auditor*) (www.iaa.org.pl). Ich posiadanie nie jest wymogiem *sine qua non* do podjęcia pracy w zawodzie w sektorze finansów publicznych (por. art. 286 ustawy o finansach publicznych oraz tabela 7), podobnie w innych organizacjach spoza sektora finansów publicznych. Certyfikaty te mogą być alternatywą dla studiów podyplomowych w obszarze audytu wewnętrznego.

Wnioskiem z badania Lenz i in. (2017) jest m.in. to, że posiadanie kwalifikacji (certyfikatów) zawodowych przez audytora wewnętrznego może być mylnie interpretowane jako oznaka jego kompetencji. Z kolei z badań Cohen i Sayag (2010) wynika, że skuteczność audytu wewnętrznego zależy bardziej od organizacji i otoczenia, w jakim ona działa niż od posiadanych formalnych kwalifikacji zawodowych audytorów wewnętrznych.

3.3. Umiejętności w audycie wewnętrznym

Wiedza ma wpływ m.in. na nabywanie umiejętności (Rogozińska-Pawełczyk, 2006, s. 104). Podobnie jak wiedza, są one różnie definiowane w literaturze (tabela 13).

Tabela 13. Wybrane definicje umiejętności

Lp.	DEFINICJA UMIEJĘTNOŚCI	AUTOR(ZY)
1	„podmiot działania posiada umiejętność zrobienia określonego wytworu, tzn. ma odpowiednią możliwość dyspozycyjną wykonania danego wytworu, gdyby zjawiała się chęć i nie przeszkadzały okoliczności”	Pszczółowski, 1978, s. 259
2	„dotyczy zachowań związanych z wykonywaniem zadań (zachowań zadaniowych), które to zachowania mogą być nabyte poprzez uczenie się i usprawnianie, poprzez praktykę i doradztwo”	Dale, 1993, s. 28, za: Rogozińska-Pawełczyk, 2006, s. 104
3	„praktyczna zdolność do wykonywania określonych działań fizycznych lub umysłowych”	Spencer i Spencer, 1993, s. 11, za: Czapla, 2011, s. 125
4	„praktyczne zdolności pracownika do wykonywania określonych zadań”	Czapla, 2011, s. 7
5	„pewne »naturalne« umiejętności, których przejawianie jest uwarunkowane sytuacyjnie”	Rogozińska-Pawełczyk, 2006, s. 106
6	„zdolność do realizacji złożonych, dobrze zorganizowanych wzorców zachowania w sposób płynny i elastyczny, zapewniających osiągnięcie jakiegoś celu lub wyniku [...]”	Oleksyn, 2006, s. 55
7	„umiejętność dotyczy zachowań związanych z wykonywaniem zadań (zachowań zadaniowych), które to zachowania mogą być nabyte poprzez uczenie się i usprawnianie, poprzez praktykę i doradztwo”	Creig, za: Rogozińska-Pawełczyk, 2006, s. 104

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury zawartej w tabeli.

W opracowaniu autorka przyjęła, że umiejętność to „zdolność do realizacji złożonych, dobrze zorganizowanych wzorców zachowania w sposób płynny i elastyczny, zapewniających osiągnięcie jakiegoś celu lub wyniku [...]” (Oleksyn, 2006, s. 55).

W literaturze istnieją różne podziały umiejętności. Robles (2012, s. 453) wyróżnia umiejętności techniczne (niezbędne do wykonywania danej pracy) oraz społeczne. Katz wskazuje na umiejętności techniczne (zdolność do posługiwania się narzędziami oraz metodami pracy), społeczne (zdolność do współpracy z innymi) oraz koncepcyjne (zdolność do integracji oraz koordynowania działalności organizacji) (Griffin, 2017, s. 18–19).

Większość podejść do umiejętności traktuje je jako składową kompetencji (Czapla, 2011, s. 13). Umiejętności, podobnie jak wiedza, mają swoje cechy, które ujęto w tabeli 14.

Tabela 14. Cechy umiejętności

UMIĘJĘTNOŚCI
• często są utożsamiane z doświadczeniem bądź zdolnościami do działania • na ich nabywanie, oprócz wiedzy, wpływ mają postawy oraz systemy wartości • są najłatwiej obserwowalnym przejawem posiadania (albo braku posiadania) kompetencji u pracownika • związane są z tym, co człowiek potrafi zrobić

Źródło: opracowanie własne na podstawie Oleksyn, 2006, s. 55; Rogozińska-Pawelczyk, 2006, s. 104; Czapla, 2011, s. 125.

W literaturze często podkreśla się fakt posiadania umiejętności merytorycznych przez audytora wewnętrznego, zapominając o jego umiejętnościach społecznych. Winiarska (2005, s. 41) uważa, że „zdolny i mądry jest ten audytor [wewnętrzny – przyp. autorki], który potrafi wykonywać sumiennie pracę audytorską, przestrzegając wszystkich standardów, a jednocześnie umie obserwować politykę i kulturę firmy”. Grocholski (2004, s. 8–9) wskazuje zaś, że „w audycie wewnętrznym powinni pracować ludzie o wielkich możliwościach. Tacy bowiem wierzą w siebie, mają dość pogody ducha, by pozwolić sobie na luksus skromności, by słuchać głosu innych, by nie zabiegać o wyłączność własnych racji. Oni potrafią najlepiej pracować w zespole, godzić się z regułami swojej profesji, ustępować miejsca dobrze pojętym interesom zespołu”.

W literaturze umiejętności audytorów wewnętrznych są dzielone na dwie grupy: umiejętności techniczne i interpersonalne (Marks, 2015, s. 58). Umiejętności techniczne związane są głównie z umiejętnościami dotyczącymi sposobu przeprowadzania audytu wewnętrznego. W pracy audytora wewnętrznego umiejętności te są niezbędne, ale same nie wystarczą – to umiejętności interpersonalne stanowią o sukcesie audytu wewnętrznego (Dal Mas i Barac, 2018, s. 813), stając się obecnie nowymi „twardymi umiejętnościami audytora wewnętrznego” (Chambers

i McDonald, 2013, s. 2). Umiejętności te są wymagane, aby ustanowić zdrowe relacje z audytowanymi (Arena i Azzone, 2009a, s. 5). Dlatego obecnie rynek pracy wymaga od audytorów wewnętrznych głównie umiejętności interpersonalnych – taki wniosek płynie z badań Grzesiak (2019c). Na jego potrzeby przeanalizowano 114 ogłoszeń pracę w Polsce, Niemczech, Wielkiej Brytanii oraz w Stanach Zjednoczonych. Wnioskiem z przeprowadzonej analizy jest m.in. to, że pracodawcy cenią sobie umiejętności interpersonalne audytorów wewnętrznych, a wiedza z zakresu audytu wewnętrznego nie jest dla nich wystarczająca. W tabeli 15 przedstawione są umiejętności, jakie (według literatury) powinien posiadać audytor wewnętrzny, z podziałem na umiejętności techniczne oraz interpersonalne.

Tabela 15. Umiejętności audytora wewnętrznego wskazywane w literaturze

UMIEJĘTNOŚĆ(-CI)
umiejętności techniczne
analitycznego i krytycznego myślenia (w tym gromadzenia, analizy oraz oceny faktów)
ciągłego poprawiania skuteczności audytu wewnętrznego
dostrzegania kwestii nieetycznych w organizacjach
przeprowadzania audytu wewnętrznego
z zakresu zarządzania ryzykiem
umiejętności interpersonalne
komunikacyjne (w tym prezentacji ustnej i pisemnej wyników audytu, przekonywania i argumentowania)
nawiązywania i utrzymywania relacji
pracy zespołowej i współpracy
szybkiego uczenia się
z zakresu rozwiązywania problemów
z zakresu zarządzania konfliktem
zarządzania sobą w czasie

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dittenhofer, 2001b, s. 458; Smith, 2005, s. 513; Hass i in., 2006, s. 839; Kuc, 2008, s. 368–369; The Institute of Internal Auditors, 2016b, s. 8; Drogalas i in., 2017, s. 439; Standardy.

Wielu autorów (np. Smith, 2005, s. 513; Chambers, 2015a, s. 84; Joe i Emmanuel, 2016, s. 111) wskazuje, że umiejętności komunikacyjne są najważniejszymi umiejętnościami dla audytora wewnętrznego. Stern (1993) stwierdził nawet, że audytorzy wewnętrzni mogą mieć wszystkie umiejętności świata, ale jeśli nie będą oni umieli się komunikować, nigdy nie będą skuteczni. Na ważkość komunikacji wskazuje nawet sam źródłosłów słowa audyt (por. podrozdział 1.1). Z badań Bailey (2010) wynika, że umiejętności komunikacyjne są zaklasyfikowane jako najważniejsza kompetencja pośród wszystkich kompetencji audytorów wewnętrznych.

Umiejętność komunikowania się z każdym na każdym szczeblu organizacji oraz na każdym etapie pracy audytora wewnętrznego jest podstawą zdobywania informacji niezbędnych do skutecznego wykonywania zadań audytorów wewnętrznych, współpracy i radzenia sobie z ludźmi i rozumienia ludzkich relacji (Sawyer i in., 2003, s. 1249). Dzięki swoim umiejętnościom komunikacyjnym audytor wewnętrzny jest w stanie m.in. kreować pozytywną atmosferę, w której jest wykonywany audyt wewnętrzny (Dittenhofer, 1997, s. 26).

Z badań Joe i Emmanuel (2016) wynika, że nieskuteczna komunikacja pomiędzy audytorem wewnętrznym a audytowanym prowadzi do nieskuteczności audytu wewnętrznego. Z badań Areny i Azzone (2009b) wynika, że skuteczność audytu wewnętrznego zwiększa się, kiedy komitet audytu częściej spotyka się z CAE oraz w większym stopniu angażuje się analizę i ocenę pracy audytu wewnętrznego. Dlatego komunikacja oraz silna relacja między audytorem wewnętrznym a komitetem audytu również jest niezbędna, aby każdy z nich mógł wypełniać swoje obowiązki (IIA, 2002b; Goodwin, 2003, s. 264). Hunton i Wright (1995), na których powołują się (Flesher i Zanzig, 2000, s. 332), zauważyli ogólne niezadowolenie audytowanych z umiejętności komunikacyjnych audytorów wewnętrznych. Caron i Haddock (1988) przeprowadzili badania w odniesieniu do powodów, dla których audytowani sprzeciwili się współpracy z audytorami wewnętrznymi i wdrożeniu wyników audytu. Przyczyny koncentrowały się głównie wokół niedostatecznej komunikacji audytora wewnętrznego.

3.4. Postawy w audycie wewnętrznym

Elementem kapitału ludzkiego według podejścia przyjętego przez autorkę są też postawy. Wpływają one na chęć wykorzystania wiedzy oraz umiejętności do spełnienia celu zgodnie ze stawianymi oczekiwaniami (Filipowicz, 2014, s. 60).

Termin „postawa” został zaproponowany przez Znanieckiego i Thomasa, którzy rozumieli pod tym pojęciem „stan umysłu jednostki wobec pewnych wartości o społecznym charakterze” (Mika, 1984, s. 112). Od tego czasu literatura wypracowała wiele definicji postaw. Wybrane definicje zawarte zostały w tabeli 16.

Tabela 16. Wybrane definicje postawy

Lp.	DEFINICJA POSTAWY	AUTOR
1	„psychiczny i nerwowy stan gotowości, zorganizowany przez doświadczenie, wywierającym ukierunkowujący lub dynamiczny wpływ na reakcje jednostki w stosunku do wszystkich przedmiotów czy sytuacji, z którym jest on związany”	Allport, 1935, za: Mądrzycki, 1970, s. 14

Lp.	DEFINICJA POSTAWY	AUTOR
2	„trwały układ pozytywnych lub negatywnych ocen, uczuć i tendencji do działania za lub przeciw wobec jakiegoś przedmiotu społecznego”	Krech i Crutchfield, 1962, s. 177, za: Prężyna, 1967, s. 30
3	„względnie stałe ustosunkowanie, które wyraża się w gotowości podmiotu do pozytywnych lub negatywnych reakcji (intelektualnych, emocjonalnych i behawioralnych) wobec jej przedmiotu”	Prężyna, 1967, s. 30
4	„względnie trwała organizacja przekonań odnoszących się do określonego przedmiotu lub sytuacji predysponującą daną osobę do reagowania na nie w określony sposób”	Rokeach, 1969, s. 112, za: Turowski, 2001, s. 50
5	„postawą pewnego człowieka wobec pewnego przedmiotu jest ogół względnie trwałych dyspozycji do oceniania tego przedmiotu i emocjonalnego nań reagowania oraz ewentualnie towarzyszących tym emocjonalno-oceniającym dyspozycjom względnie trwałych przekonań o naturze i własnościach tego przedmiotu i względnie trwałych dyspozycji do zachowania się wobec tego przedmiotu”	Nowak, 1973, s. 23
6	„przez postawę można rozumieć względnie trwałą strukturę (lub dyspozycję do pojawienia się takiej struktury) procesów poznawczych, emocjonalnych i tendencji do zachowań, w której wyraża się określony stosunek wobec danego przedmiotu”	Mika, 1984, s. 116
7	„postawy są reakcją oceniającą wobec obiektu, odzwierciedloną w przekonaniach, uczuciach i gotowości jednostki do określonego wobec niego zachowania. Przekonania obejmują wiedzę, wyobrażenia i posiadane przez jednostkę wierzenia; uczucia sprowadzają się do lubienia/nielubienia obiektu; intencje oznaczają gotowość do reagowania na obiekt w określonej sytuacji”	Wosińska, 2004, s. 139
8	„względnie stała skłonność do pozytywnego lub negatywnego ustosunkowania się do jakiegoś obiektu, a więc oceniania go i/lub reagowania nań określonymi emocjami”	Wojciszke, 2005, s. 79

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury zawartej w tabeli.

Większość definicji postaw wskazuje, że są one pochodną posiadanych wierzeń i przekonań, którym towarzyszą odczucia. Postawa nie jest więc jedynie określonym stosunkiem czy zachowaniem, ale zawiera w sobie też czynniki poznawcze. Postawa to w dużej mierze pojęcie teoretyczne, a jej empirycznymi wskaźnikami są obserwowalne reakcje (Prężyna, 1967, s. 36).

Zgodnie z tzw. trójskładnikową teorią postaw na postawę składają się (Mądrzycki, 1970, s. 25): komponent emocjonalny (emocjonalno-opiniujący; emocjonalno-oceniający, afektywny), komponent behawioralny (czynnościowy) oraz komponent poznawczy. W tabeli 17 scharakteryzowano trzykomponentową strukturę postaw.

Tabela 17. Trzykomponentowa struktura postaw

KOMPONENT	ELEMENTY	CECHY
emocjonalny	• uczucia • reakcje emocjonalne	• posiada określony kierunek i intensywność, może mieć charakter ambiwalentny • nadaje kierunek postawie – decyduje, czy postawa ma charakter postawy negatywnej czy pozytywnej (nie może być w postaci zerowej) • to reakcja na przedmiot postawy
behawioralny	• dające się zaobserwować zachowania przejawiane wobec obiektu postawy	• dyspozycje do zachowania się wobec obiektu postaw w określony sposób • wyrażany w formie werbalnej lub czynnej (działania) • może nie występować w postawie
poznawczy	• myśli, opinia (własna albo przyjęta od innych), przekonania i wiedza na temat przedmiotu postawy • intencja co do zachowania	• dostarcza informacji na temat badanych aspektów pracy • określa podejście do otaczającego świata poprzez wyrażanie ocen dotyczących tego, co jest dobre, i tego, co jest złe • wiedza o danym przedmiocie postawy może być nieprawdziwa albo może być stereotypem, może dotyczyć również przedmiotu fikcyjnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie Mądrzycki, 1970, s. 25; Marody, 1976, s. 17–20; Aronson, 1994, s. 314; Turowski, 2001, s. 50–51.

Marody (1976, s. 16), odnosząc się do opinii Nowaka, twierdzi, że rola komponentu emocjonalnego jest kluczowa, ponieważ stanowi on czynnik konstytuujący postawę. Bez tego komponentu postawa jest *ex definitione* niemożliwa (mówi się wtedy jedynie o tzw. poglądach, opiniach jednostki) (Turowski, 2001, s. 53). Pozostałe dwie składowe postawy (komponent behawioralny i poznawczy) mogą (nie muszą) wystąpić w postawie. Jak wskazuje Juchnowicz (2018, s. 58–59), wszystkie trzy komponenty są istotne z punktu widzenia pomiaru kapitału ludzkiego, nie muszą być wzajemnie spójne oraz występują w różnych kombinacjach i proporcjach.

Intencja behawioralna nie jest tożsama z konkretnym zachowaniem (Wosińska, 2004, s. 140), ale znajomość i zrozumienie postaw może wpłynąć na zrozumienie i przewidywanie zachowania człowieka. Dzieje się tak, ponieważ postawy mogą oddziaływać na zachowanie w sposób bezpośredni lub pośredni, a deklarowane postawy mogą być zarówno zgodne, jak też niezgodne z określonymi zachowaniami. Z punktu widzenia przyjętej na potrzeby opracowania definicji kapitału ludzkiego warto wskazać, że: „postawy pozwalają przewidywać zachowanie pracowników w pewnych kwestiach oraz określać oczekiwania wobec nich” (Juchnowicz i in., 2018, s. 59). Ludzie zwykle nie zdają sobie sprawy, jak doszło do tego, że nabyli jakąś postawę (sposoby nabywania postawy nie są świadome) – postawa istnieje w ludzkiej psychice (Wosińska, 2004, s. 150). Kształtowanie się postaw jest

procesem złożonym, rozłożonym w czasie, uwarunkowanym działalnością wielu zmiennych, np. tych o charakterze psychologicznym (Wojciszke, 2009, s. 184–196). Źródłem postawy mogą być m.in. emocje przeżywane w przeszłości w stosunku do przedmiotu postawy (Wojciszke, 2012, s. 185). Poza tym postawy można nabyć w wyniku: skopiowania (naśladowania) od innych, testowania oraz otrzymywania za nie nagród lub kar, namówienia, zachęcenia, efekt obserwowania innych (Wojciszke, 2009, s. 184–196, 209).

Za podstawową charakterystykę postawy można uznać element relacji, czyli ustosunkowanie się podmiotu postawy do jej przedmiotu (Prężyna, 1967, s. 26). Wojciszke (2005, s. 105) podkreśla, że ustosunkowanie to rozciąga się od skrajnie negatywnego do skrajnie pozytywnego. Nie jest możliwe występowanie postawy o zerowym ładunku emocjonalnym (Nowak, s. 24, za: Turowski, 2001, s. 51). Inne cechy postawy prezentuje tabela 18.

Tabela 18. Cechy postawy

POSTAWA
• często to wynik oddziaływań presji społecznej i perswazji • jest kształtowana m.in. za pomocą motywacji, wyznawanych poglądów oraz norm etycznych • jest mniej stabilna od osobowości, dlatego łatwiej jest ją zmieniać • jest warunkowana wieloma zmiennymi sytuacyjnymi; może być rezultatem przekonań, emocji, zachowań albo może być przejęta od innych • ma znak – pozytywny, negatywny (ujemny) • ma treść przedmiotową, kierunek, intensywność, siłę, zakres • najczęściej charakteryzuje się ją przez wzgląd na następujące cechy: centralność/peryferyjność, kierunek i nasilenie, zakres obiektu postawy, zakres grupy osób posiadających postawy, trwałość, wielorakość behawioralnej ekspresji tej samej postawy • nie jest łatwo obserwowalna • wiąże się z gotowością do działania bądź reagowania w pewien sposób

Źródło: opracowanie własne na podstawie Prężyna, 1967, s. 28–29; Marody, 1976, s. 16, 23; Mika, 1984, s. 114–120; Wosińska, 2004, s. 141–142; Wojciszke, 2009, s. 184–196.

Wyniki przeglądu literatury wpłynęły na wypracowanie i przyjęcie przez autorkę definicji postawy wobec audytu wewnętrznego. Jak wskazuje Maliński (2016, s. 193–194), przyjmowana przez badaczy na potrzeby badań definicja postawy najczęściej jest uwarunkowana m.in. tym, na co badacz zwraca szczególną uwagę. W książce zostanie przyjęta następująca definicja postawy wobec audytu wewnętrznego: „względnie trwały, pozytywny lub negatywny stosunek osoby do audytu wewnętrznego (przedmiotu postawy), formowany na podstawie przeżywanych w związku z nim emocji, posiadanych przekonań (sądów poznawczych) na jego temat i mogący wyrażać się w zachowaniach w stosunku do niego lub ich deklaracjach”. Jednym z kryterium klasyfikacji postaw jest ta dzieląca je ze względu na kierunek na postawy pozytywne i negatywne (Mądrzycki, 1970, s. 31–32). Wojciszke (2009, s. 181) wskazuje, że określenie postawy wobec jakiegoś przedmiotu

„oznacza umiejscowienie człowieka na dwubiegunowym kontinuum wartościowania tego obiektu, rozciągającym się od stosunku skrajnie negatywnego (całkowite odrzucenie obiektu) do stosunku skrajnie pozytywnego (całkowita akceptacja obiektu)”.

Zadania audytowe najczęściej wykonywane są tam, gdzie znajduje się audytowany, dlatego teren audytu wewnętrznego jest terenem audytowanych (Guénin-Paracini i in., 2015, s. 210–212). Audytowani nie są przyzwyczajeni do obecności audytorów wewnętrznych. Dlatego też podczas wykonywania zadania audytowego audytorzy wewnętrzni mogą spotkać się z różnymi postawami i reakcjami audytowanych, doświadczają głęboko zakorzenionego antagonizmu lub wrogości audytowanych wobec siebie i swojej działalności (Bhattacharjee i Moreno, 2013, s. P1). Najczęściej jest więc to reakcja negatywna bądź neutralna (względnie rzadziej pozytywna). Audytowany nie cieszy się z tego, że jest audytowany, odczuwa pewien dyskomfort i często robi wszystko, aby tylko uniknąć współpracy z audytorem wewnętrznym (Kristek, 2008, s. 33). Można to uznać za naturalny odruch, wynikający z tego, że ludzie nie lubią kontroli, jak też tych, którzy tę kontrolę sprawują (Dittenhofer i in., 2011, s. 33). Sawyer i in. (2003, s. 1226) stwierdzają, że „nie zawsze jest różowo”, tłumacząc, że niepokorni i nieposłuszni audytowani mogą przerywać zadanie audytowe i stwarzać tarcia, napięcia, co może powodować, że audytor wewnętrzny przyjmie pozycję defensywną i ograniczy zakres zadania audytowego.

Audytowani mają tendencję do przyjmowania i utrzymywania z góry przyjętego wizerunku audytorów wewnętrznych, który trudno zmienić (Morin, 2003, s. 20). Sama już fraza „audytor wewnętrzny” ugruntowała w ich umysłach negatywny obraz audytora wewnętrznego (Bastable i Collins, 1976, s. 101). Istnieją różne przezwiska audytorów wewnętrznych, jak np.: „osoby wbijające nóż w plecy”, „esesmani”, „organizacyjni kapusie”, „skarżypyty”, „głuptaki”, „mendy społeczne” (Wilson i Wood, 1989, s. 68; Daily Mail, 1990, za: Vinten, 1994, s. 4). Blakeney i in. (1976, s. 899) przytacza badania Churchilla i Coopera z 1965 roku, z których wynika, że mniej niż 25% badanych miało pozytywne odczucia dotyczące audytu wewnętrznego. Z kolei z badań Paresi i van Kuijck wynika, że audytorzy wewnętrzni nie są świadomi, jak są postrzegani m.in. przez audytowanych oraz zarządzających organizacją, a z badań Burton i in. (2015) – że uczestnicy rekrutacji na stanowisko audytora wewnętrznego byli mniej skłonni ubiegać się o stanowisko oznaczone jako „audytor wewnętrzny” niż stanowiska o takiej samej treści, ale bez wskazywania w nazwie stanowiska frazy „audyt wewnętrzny”. Sawyer i in. (2003, s. 1224) wskazują, że audytowani nie mają przyjaznego nastawienia do audytorów wewnętrznych, bo są oni są postrzegani jako ci, którzy krytykują działalność. Audytowani mogą ignorować audytorów wewnętrznych i wykazywać małe zainteresowanie wynikami ich pracy, a nawet oskarżać audytorów wewnętrznych o nieprofesjonalne zachowania (Dittenhofer, 1994, s. 16). Gdy audytor wewnętrzny prezentuje swój punkt widzenia, audytowany może pozostać niewzruszony, nie słuchać go, podchodzić w sposób negatywny do tego, co mówi lub

odmówić jakiegokolwiek zaangażowania i umniejszać wartość audytu wewnętrznego (Ma'ayan i Carmeli, 2016, s. 348–353).

Także sami audytorzy wewnętrzni postrzegają siebie w różnych rolach, które narzucają im zachowanie, adekwatne do tej postrzeganej roli (Dittenhofer i in., 2011, s. 17). Ci poddani badaniu przez Kabalskiego i Grzesiak (2017) swoją rolę najczęściej porównywali do nawigatora i anioła stróża, najrzadziej zaś – do policjanta i psa stróżującego. Na podstawie przeprowadzonych badań Sarens i in. (2016) doszli do wniosku, że audytorzy wewnętrzni nie uważają siebie za strażników ładu organizacyjnego (ang. *governance watchdogs*), występuje u nich ponadto skłonność do negatywnego, zbyt skromnego, lub wręcz przeciwnie: nad wyraz ambitnego spojrzenia na ich wkład w ład organizacyjny (por. Chambers, 2019).

Przekonanie o własnej skuteczności audytorów wewnętrznych może dotyczyć różnych obszarów ich działań. Audytorzy wewnętrzni o wysokim poziomie samo-skuteczności są bardziej skłonni do radzenia sobie z napotkanymi trudnościami (np. ograniczonym budżetem) i przeciwnościami (Shih i in., 2009, s. 153). Wyniki badań Shih i in. (2009) ukazują m.in. znaczącą i dodatnią korelację pomiędzy poczuciem samoskuteczności audytorów wewnętrznych a ich zaangażowaniem w pracę. Wielu audytorów wewnętrznych uważa, że ich praca jest m.in. nieciekawa, mało inspirująca i bez znaczenia (Wood i Wilson, 1989; Burton i in., 2015, s. 119).

Relacje pomiędzy audytowanymi a audytorami wewnętrznymi mogą prowadzić do konfliktów. Tak się dzieje zwłaszcza, kiedy audytowani postrzegają audytorów wewnętrznych jako policjantów (D'Onza i Sarens, 2018, s. 1–2). Jednak nie tylko oni – z badań Yee i in. (2008) wynika, że zarządzający średniego szczebla często postrzegają działalność audytu wewnętrznego negatywnie, jako działalność wyłącznie „stróżującą” i sprawdzającą. Od niepamiętanych czasów audytor wewnętrzny był utożsamiany z policjantem, głównie dlatego, że (tak jak policjant) kładzie silny nacisk na zgodność m.in. z procedurami i regulacjami, a pracownicy spodziewają się kar w przypadku odnalezienia przez niego odstępstw od reguły (Dittenhofer i in., 2011, s. 19). Przy takiej percepcji kooperacja pomiędzy audytor-em wewnętrznym a audytowanym w drastycznym stopniu może maleć (Bastable i Collins, 1976, s. 101). Wade (1995, s. 24) trzynastie lat przed publikacją wyników badań Yee i in. (2008) stwierdził, że obraz audytora wewnętrznego jako inspektora finansowego jest przestarzały. Jednak to sami audytorzy wewnętrzni często przyjmują postawę „złego policjanta”. Ma to związek m.in. z tym, że w przypadku audytu wewnętrznego nie ma takich bodźców do obsługi klientów, jak przy audycie zewnętrznym (Pickett, 2007, 2010, za: Fanning i Piercey, 2014).

Sawyer i in. (2003, s. 1226–1227) konstatują, że skoro żaden audytowany nie czuje się komfortowo, to audytorzy wewnętrzni powinni tak rozwijać swoje postawy, aby pozwoliły one kształtować pozytywne relacje z audytowanymi. Odbiegające od normy zachowania ujawnione przez audytorów wewnętrznych mogą być podstawą do zmiany postaw (Drent, 2009, s. 3). Audytorzy wewnętrzni są przeciw-

w stanie stworzyć klimat zwiększonej otwartości i szacunku do działań z zakresu audytu wewnętrznego (Ma'ayan i Carmeli, 2016, s. 352). Zdolni do wpływania na orientację i postawy audytowanych audytorzy wewnętrzni, mogą być postrzegani jako autorytet w organizacji – audytowani bardziej są skłonni, ich słuchać i od nich się uczyć. Zachowanie, jakie dyktuje audytorom wewnętrznym zawodowy profesjonalizm, pomaga rozwinąć u audytowanych szacunek do nich (Ma'ayan i Carmeli, 2016, s. 348–353). Reves (1946, s. 84), powołując się na Brinka, wskazuje na pierwsze zadanie audytora wewnętrznego, którym jest przekonanie innych pracowników organizacji, że nie szuka on winnych i nieprawidłowości, ale jest zmotywowany do szczerej pomocy i wskazywania konstruktywnych uwag. Jednak wielu audytorów wewnętrznych myśli, że skuteczny audytor wewnętrzny to taki, który krytykuje audytowanych, jest dla nich opryskliwy, szorstki, wredny (Reves, 1946, s. 82). Obserwacja praktyki ukazuje, że do dziś są jeszcze osoby uważające podobnie. Kuc (2008, s. 353) skłania się ku stwierdzeniu, że „audyt [wewnętrzny – przyp. autorki] nie jest przyjacielską rozmową czy dyskusją dwóch znanych lub nieznanym sobie stron”.

Audytorzy mają wiele sposobności, aby utrudniać pracę audytorów wewnętrznych, np. poprzez bycie niemiłym dla audytorów wewnętrznych, wyklócanie się czy byciem wrogo nastawionym. Są to postawy trudne do zmiany (Dittenhofer i in., 2011, s. 33). Przekonywanie i odwoływanie się do zainteresowań audytowanych ma szansę przełamać lody i być próbą osiągnięcia konsensusu (Dittenhofer, 1997, s. 26). Skuteczne radzenie sobie z takimi audytowanymi wykracza poza przyjemne relacje (Sawyer i in., 2003, s. 1232–1233). Guénin-Paracini i in. (2015) w swoich badaniach zauważyli, że audytowani poziom wrogości oraz swoją irytację pokazywali audytorom wewnętrznym poprzez niewerbalne (acz dobitne) sygnały i brutalne wręcz komentarze czynione podczas zadania audytowego. W rezultacie audytor wewnętrzny tracił kontakt z rzeczywistością, był na skraju płaczu, ale ostatecznie zebrał dane niezbędne do przeprowadzenia zadania audytowego. W najbardziej ekstremalnych okolicznościach audytorzy wewnętrzni nie mieli nawet i tej możliwości: byli odprowadzani z obszaru audytowanego lub walczyli, żeby w ogóle móc przejść przez jego próg (Guénin-Paracini i in., 2015, s. 213). Takie postawy negatywne są jednak nieodłącznym elementem w profesji audytorów wewnętrznych (Morgan, 1980, s. 160; Sawyer i in., 2003, s. 1228).

Audytorzy wewnętrzni muszą postępować zgodnie ze Standardami oraz Kodeksem Etyki. Wymagają one od audytorów wewnętrznych określonych zachowań ogólnych, takich jak np.: prawość, obiektywizm, poufność, kompetencje. Są one odzwierciedlone w regułach postępowania (Karssing i in., 2017, s. 5). W praktyce standardy etyczne audytorów wewnętrznych są często podważane przez dylematy etyczne (Rittenberg, 2016, s. 4). Dlatego audytorzy wewnętrzni muszą być mistrzami w radzeniu sobie z konfliktami dla zachowania skuteczności audytu wewnętrznego (Dittenhofer i in., 2011, s. 44). Granice akceptowalnego zachowania audytowanych muszą zostać wyznaczone przez audytora wewnętrznego (Trueblood, 1965, za: Bou-Raad, 2000, s. 184).

Saego (2016, s. 42) wskazuje, że przekazywanie złych, niewygodnych wiadomości, które mogą zranić, upokorzyć czy zdenerwować ich odbiorców, nie jest dla audytorów wewnętrznych przyjemnym doświadczeniem. To niewdzięczne zadanie jest niemożliwe do uniknięcia w tej profesji. Z badań Rittenberg (2016, s. 29) wynika, że audytorzy wewnętrzni, niezgadzający się na zmiany swoich wniosków poaudytowych i zaleceń (rekomendacji) zgodnymi z propozycjami zarządzających organizacją, muszą liczyć się z takimi konsekwencjami, jak: obniżka wynagrodzeń, przeniesienie ze stanowiska audytora wewnętrznego na inne, niezwiązane z audytem wewnętrznym, zwolnienia z pracy, zmniejszenia budżetu przeznaczonego na działalność audytu wewnętrznego czy wyłączenie ze spotkań organizacyjnych.

Audytorzy wewnętrzni mogą być pod presją, aby „pozostać cicho” i zaspokoić oczekiwania zarządzających organizacją (Roussy, 2013, s. 550). Dlatego audytorzy wewnętrzni często borykają się z dylematem: „mam mówić i ryzykować, czy pozostać cicho?” (Khelil i in., 2006, s. 407). Podobnie wynika z badań Rittenberg (2016). Jeśli audytorzy wewnętrzni nie zareagują, pozostaną oni jedynie „nieaktywnymi, cichymi i biernymi obserwatorami” (Miceli i Near, 1992, za: Khelil i in., 2006, s. 407). Często nie raportują o wykrytych oszustwach zarządzających organizacją ze względu na strach przed konsekwencjami, np. przed utratą pracy bądź zmianą warunków świadczenia pracy (Tiamiyu i Disner, 2009, s. 14).

Audytor wewnętrzny powinien być świadomy możliwości, że w przeciągu swojej kariery znajdzie się pod presją, aby np. zatuzować czy zmienić wnioski. Presja na audytora wewnętrznego ma różne źródła: może pochodzić od zarządzających wszystkich szczeblu, innych pracowników, być spowodowana takimi czynnikami, jak presja finansowa audytora wewnętrznego czy jego aspiracje zawodowe (Rittenberg, 2016, s. 4, 12). Może objawiać się ona w różny sposób, np. poprzez obniżenie budżetu na audyt wewnętrzny, zmiana stanowiska na stanowisku audytora wewnętrznego, ostracyzm wobec członków komórki audytu wewnętrznego (Rittenberg, 2016, s. 12). Wywierana przez innych presja na audycie wewnętrznym może osłabić relacje z innymi pracownikami lub zmniejszyć skuteczność audytu wewnętrznego (Karssing i in., 2017, s. 27–33).

Przyczyną negatywnych postaw audytowanych jest również to, że ludzie nie lubią zmian (Sawyer i in., 2003, s. 1228; Dittenhofer i in., 2011, s. 35). Te proponowane przez audytorów wewnętrznych, najczęściej w postaci usprawnień, mogą wywoływać dyskomfort i strach u audytowanych przed nieznanym. Emocjonalne skutki audytu są głównie generowane przez proces audytu i publikację raportu. Tak naprawdę poczucie komfortu u audytowanych pojawia się tylko wraz z końcem zadania audytowego, a przez resztę czasu odczuwany jest strach (Carmeli i Zisu, 2009, s. 894). Tłumaczą to Sawyer i in. (2003, s. 1225). Ich zdaniem, zidentyfikowanie niedociągnięć oraz słabych punktów pokazuje, że to audytorzy wewnętrzni (a nie audytowani) postrzegani są jako dobrzy pracownicy. To może być powodem, dla którego audytowani drżą przed audytorem wewnętrznym.

Mihret i in. (2010, s. 240) wskazują, że kluczowe jest, aby audytorzy wewnętrzni byli zdolni do czynienia bezkompromisowych i zdecydowanych rekomendacji bez

obaw, czy faworyzowania kogokolwiek (Lenz i Hahn, 2015, s. 9). Bailey (2007), na którego powołują się Subramaniam i de Zwaan (2011, s. 6), podaje, że w sytuacjach, kiedy komitet audytu ma „władzę”, aby zatrudnić, zwolnić czy ustalić wynagrodzenie zarządzającego audytu wewnętrznego, audytorzy wewnętrznymi odczuwają mniejszy strach przed raportowaniem negatywnego zachowania zarządzających. Z badań Khelil i in. (2016) wynika, że dostęp zarządzającego audytem wewnętrznym do komitetu audytu ma pozytywny wpływ na odwagę moralną CAE. Bednarek (2016a, s. 38) wskazuje nawet, że namawianie innych członków organizacji do współpracy z audytorami wewnętrznymi powinno być jednym z zadań komitetu audytu. Z badań Martinov-Bennie i Soh (2011) wynika, że audytorzy wewnętrznymi czują, że ich pozycja w organizacji jest niezagrażona, kiedy istnieje bezpośrednia podległość audytorów wewnętrznym komitetowi audytu. Khelil (2016, s. 422) przytacza wyniki badań innych badaczy, z których wynika, że bezpośrednia i formalna komunikacja pomiędzy komitetem audytu a zarządzającym audytem wewnętrznym redukuje strach audytorów wewnętrznymi przed karą lub zwolnieniem z pracy.

3.5. Oczekiwania w audycie wewnętrznym

Kolejnym elementem kapitału ludzkiego, w definicji przyjętej przez autorkę, są oczekiwania. W języku potocznym oczekiwanie związane jest z wymaganiami, nadziejami, przypuszczeniami wobec innych (por. <https://www.synonimy.pl/synonim/oczekiwanie/>). Słownik języka polskiego definiuje oczekiwanie jako „to, czego się pragnie i spodziewa” (<https://sjp.pwn.pl/sjp/oczekiwanie;2492578.html>).

Oczekiwania to spodziewany rezultat określonego postępowania; mają one znaczenie z perspektywy regulacji aktywności oraz podejmowania decyzji. Umieściwiają punkt wyjścia interakcji i przebiegu reakcji; są: czynnikiem warunkującym osiągnięcie celu interakcji (Filipczyk-Gałązka, 1994, s. 21).

Kozielecki (1976) wskazuje na dwa rodzaje formułowanych oczekiwań. Pierwszy z nich dotyczy przewidywania zdarzeń, które są niezależne od działalności podmiotu, drugi odnosi się do przewidywania konsekwencji własnego działania (Filipczyk-Gałązka, 1994, s. 22). W dużym stopniu spostrzeganie świata zależy od oczekiwań. Oczekiwania decydują o tym, czego człowiek się spodziewa oraz jak odbiera (percypuje) zdarzenia zewnętrzne (Kozielecki, 1997, s. 80). Zimbardo i in. (2017, s. 150) stwierdzają, że „wyraźne oczekiwania ze strony innych wywierają silny wpływ psychologiczny na nasze oczekiwania oraz nawet skutki działań”.

W sytuacji gdy wiadomości są sprzeczne z oczekiwaniami oraz przekonaniami, zdarza się, że człowiek deformuje te wiadomości tak, by potwierdzały jego poglądy (Kozielecki, 1997, s. 183). Powoduje to, że pojawia się dysonans poznawczy. Zakłada on, że człowiek „dąży do zgodności między różnymi przekonaniami o tej

samej sprawie i spójności między swoimi poglądami a postępowaniem” (Wojciszke, 2009, s. 52).

Audyt wewnętrzny w organizacji zależy od oczekiwań stawianych mu przez klientów audytu wewnętrznego, głównie przez zarządzających organizacją oraz audytowanych (Ahmad i Taylor, 2009, s. 902; Bednarek, 2009b, s. 49). Oczekiwania te zależą w dużej mierze od specyficznej sytuacji, w jakiej oni się znajdują, wiążą się bowiem m.in. z ich konkretnymi potrzebami i nie są one stałe w czasie (PwC, 2011, s. 2). Interesariusze audytu wewnętrznego powinni określić swoje oczekiwania co do wyników działań realizowanych przez audytorów wewnętrznych, a audytorzy wewnętrzni – spróbować poznać te oczekiwania (Bednarek, 2016c, s. 43). Umożliwią to m.in. współpraca, regularna komunikacja oraz dobre relacje w organizacji (Holt, 2012, s. 46; EY, 2016, s. 8). Audytorzy wewnętrzni powinni brać pod uwagę różne oczekiwania swoich interesariuszy i ich nie ignorować (D’Onza i Sarens, 2018, s. 3; The Institute of Internal Auditors, *Internal Auditing...*, s. 2, 4). Jednak występowanie różnych interesariuszy może prowadzić do potencjalnie wzajemnie sprzecznych oczekiwań (Arenai i Sarens, 2015, s. 131). Oczekiwania mogą mieć różny charakter: mogą być wyraźnie sformułowane i być znane audytorom wewnętrznym (oczekiwania jawne). Mogą być i takie, których audytorzy nie są świadomi (oczekiwania ukryte). Poza tym oczekiwania też mogą być nierealne do spełnienia czy wręcz nieetyczne i wbrew sztuce audytowej (Schillemans i van Twist, 2017, s. 271).

Audytor wewnętrzny też ma oczekiwania w stosunku do poszczególnych grup klientów audytu wewnętrznego. Wybrane wzajemne oczekiwania pomiędzy audytorami wewnętrznymi a pozostałymi interesariuszami przedstawiono w tabeli 19.

Tabela 19. Wybrane oczekiwania interesariuszy audytu wewnętrznego

GRUPA	OCZEKIWANIA GRUPY WOBEC AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO	OCZEKIWANIA AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO WOBEC GRUPY
audytowany	- niewchodzenie w drogę audytowanym - bycie sprawiedliwym w osądach - bycie ekspertem w audycie wewnętrznym - działanie zgodne z profesjonalizmem zawodowym oraz etyką	- współpracowanie podczas zadania audytowego - rozumienie działalności audytu wewnętrznego - zaufanie do działań audytu wewnętrznego w organizacji
zarządzający organizacją (najwyższy szczebel)	- wspieranie organizacji - ulepszanie organizacji, głównie zarządzania ryzykiem i systemu kontroli wewnętrznej - współpracowanie z audytorami zewnętrznymi dla zwiększenia ogólnego zakresu (pokrycia) audytu (ang. <i>audit coverage</i>) - niezależna ocena organizacji - bycie partnerem - działanie zgodne z profesjonalizmem zawodowym oraz etyką	- okazywanie wsparcia gotowości, zamiaru do korzystania z wyników - zapewnienie odpowiednich zasobów

Tabela 19 (cd.)

GRUPA	OCZEKIWANIA GRUPY WOBEC AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO	OCZEKIWANIA AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO WOBEC GRUPY
zarządzający organizacją (średni szczebel)	• sporządzenie niezależnej oceny organizacji • działanie zgodne z profesjonalizmem zawodowym oraz etyką	• podjęcie kroków w procesie formalizacji systemu zarządzania ryzykiem • okazywanie wsparcia wobec działalności • chęć do korzystania z wyników
zarządzający organizacją (operacyjny szczebel)	• działanie zgodne z profesjonalizmem zawodowym oraz etyką	• rozumienie działalności audytu wewnętrznego • zaufanie do działań audytu wewnętrznego w organizacji
komitet audytu	• uzyskanie zapewnienia odnośnie do zarządzania ryzykiem i systemu kontroli wewnętrznej • bycie partnerem • działanie zgodne z profesjonalizmem zawodowym oraz etyką	• zaufanie do działań audytu wewnętrznego w organizacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie The Institute of Internal Auditors, 2003, s. 3–4; Sarens i De Beelde, 2006, s. 220; Witzany i Harrington, 2016, s. 3; Instytut Audytorów Wewnętrznych, 2018, s. 2.

Mnożą się oczekiwania interesariuszy audytu wewnętrznego wobec audytorów wewnętrznych (Mouri, 2018, s. 53). Zmusza to do zastanowienia, czy ci ostatni będą w stanie spełnić każde z nich. Dlatego wyrażane są wątpliwości, czy audytor wewnętrzny jest w stanie spełnić ich wszystkie oczekiwania (Carcello i in., 2018, s. 121). Zdarza się, że występuje tzw. luka oczekiwań (ang. *audit expectation performance gap*, *audit expectation gap*) (Koh i Woo, 1998, s. 149). Jest ona m.in. wynikiem tego, że rola audytorów wewnętrznych w organizacji nie jest w pełni rozumiana, a ich praca nie jest doceniana przez interesariuszy audytu wewnętrznego (Lenz i in., 2018, s. 12). Zarządzający organizacją (niezależnie od szczebla) zazwyczaj nie tolerują „czepiania się” szczegółów, najczęściej oczekują od audytorów wewnętrznych istotnych i uzasadnionych rekomendacji (a nie rekomendacji dla rekomendacji) (Albrecht i in., 1989, s. 41).

Audytor wewnętrzny, który uwzględnia oczekiwania i cele zdefiniowane przez zarządzających organizacją, przysparza wartości organizacji i swoim interesariuszom (Hirth, 2008, s. 50). Z badań PwC (2016b) wynika, że 62% badanych interesariuszy audytu wewnętrznego oczekuje od niego przysparzania większej wartości. Z kolei badania Frigo (2002) wskazują, że skuteczność audytu wewnętrznego jest zachowana, jeśli odpowiada on na potrzeby i oczekiwania swoich interesariuszy. Badania Lenza i in. (2017) potwierdzają, że jasne oczekiwania w stosunku do audytu wewnętrznego ze strony zarządzających organizacją są ważne z punktu widzenia zachowania skuteczności audytu wewnętrznego.

Rozdział 4

Metodyka badań własnych

Przeprowadzone przez autorkę badania osadzone zostały w naukach o zarządzaniu i dotyczą zagadnień będących na pograniczu różnych obszarów nauki. Rozdział ten wyjaśnia celowość zastosowanych metod badawczych oraz opisuje procedury postępowania. Zdaniem autorki, taki zabieg umożliwi odtworzenie sposobu przeprowadzenia przez nią badań.

4.1. Uzasadnienie wyboru problemu badawczego i cel badań

Choć audyt wewnętrzny jest ciągle rozwijającą się działalnością, to jednak nie jest jeszcze w pełni rozumiany i doceniany przez praktyków. Istnieje także domniemany wymóg, aby był on skuteczny (Dittenhofer, 2001a, s. 444). Mihret i Yismaw (2007, s. 471) zaznaczają, że audyt wewnętrzny nie zawsze osiąga swoje cele, ale nie podają, jakie są tego przyczyny. W wielu opracowaniach poświęconych skuteczności audytu wewnętrznego pojawiają się zachęty dalszej eksploracji badawczej i intensyfikacji badań w tym obszarze (np. Mihret i Yismaw, 2007; Yee i in., 2008; Arena i Azzone, 2009a; Tomaszewicz, 2010; Lenz i in., 2017). Podczas analizy publikacji literaturowych z zakresu skuteczności audytu wewnętrznego autorka zauważyła niedostatek publikacji poświęconych rozpatrywaniu skuteczności audytu wewnętrznego w kontekście kapitału ludzkiego.

Coraz częściej podkreśla się społeczny kontekst audytu wewnętrznego, który sprowadzić można do zdania: „audyt wewnętrzny tworzą ludzie i audyt wewnętrzny jest dla ludzi”. Wynika to z faktu, że jedni wykonują audyt wewnętrzny, kolejni korzystają z jego wyników, inni są poddawani audytowi wewnętrznemu. Nie ma więc wątpliwości – audyt wewnętrzny rozwija się w kontekście społecznym (Mahdavi i Daryaei, 2016, s. 1). Istotność tego kontekstu podkreślili już w 1989 roku Anderson i Marchant. Badania nad audytem (wewnętrznym i zewnętrznym) zaniedbywały jednak ten kontekst (Dittenhofer i in., 2011, s. 47). Oprócz

wskazanej powyżej luki badawczej motywacją do podjęcia tematu opisywanego w książce są doświadczenia i zainteresowania naukowe autorki dotyczące audytu wewnętrznego. Burawoy (2005) cytowany przez Powera i Gendrona (2015, s. 161) stwierdza, że badania naukowe powinny być kwestią ciekawości, nauki i pasji. Nie inaczej jest w przypadku autorki. U podstaw podjęcia tematu badawczego leży również fakt, że autorka jest członkinią Instytutu Audytorów Wewnętrznych, organizacji zawodowej skupiającej audytorów wewnętrznych.

Celem badań empirycznych była identyfikacja i charakterystyka wiedzy, umiejętności, postaw i oczekiwań wobec audytu wewnętrznego oraz czynników skuteczności audytu wewnętrznego związanych z kapitałem ludzkim, wskazywanych przez przedstawicieli trzech grup osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny: audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją. Problemem badawczym są czynniki skuteczności audytu wewnętrznego związane z kapitałem ludzkim. Osadzony jest on w nurcie kapitałowym zarządzania ludźmi. Ludzie w tym nurcie traktowani są jako dźwignia zysku, mają kluczowy udział w tworzeniu wartości i wyznaczeniu pozycji konkurencyjnej organizacji (Juchnowicz, 2007, s. 14).

Przyjęcie podejścia jakościowego skutkuje brakiem konieczności podporządkowania procesu badawczego weryfikacji hipotez (por. Kociatkiewicz i Kostera, 2014, s. 16). Opierając się na wynikach dokonanego przeglądu literaturowego, autorka postawiła tezę, że kapitał ludzki osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny jest czynnikiem warunkującym jego skuteczność. Na potrzeby badań przyjęto, że kapitał ludzki w audycie wewnętrznym to wiedza, umiejętności, postawy i oczekiwania audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją.

Autorka postawiła cztery pytania badawcze:

P1: Jak przedstawiciele poszczególnych grup zaangażowanych w audyt wewnętrzny rozumieją jego skuteczność?

P2: Jakie czynniki mają znaczenie dla skuteczności audytu wewnętrznego?

P3: Jaka wiedza i jakie umiejętności audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją mają znaczenie dla skuteczności audytu wewnętrznego?

P4: Jakie postawy i oczekiwania wobec audytu wewnętrznego posiadają audytorzy wewnętrzni, audytowani oraz zarządzający organizacją?

4.2. Paradygmat i przyjęta teoria naukowa

Wynikiem złożoności oraz wieloaspektowości nauk o zarządzaniu jest m.in. wielość paradygmatów (Denzin i Lincoln, 2014b, s. 279). Każdy z nich akcentuje inne aspekty – w każdym z paradygmatów uwzględniane są kwestie, których brak w pozostałych, a pomijane są wątki obecne w innych paradygmatach (Babbie, 2013, s. 49).

W naukach społecznych występuje wiele klasyfikacji paradygmatów. Ta opracowana przez Burrella i Morgana jest określana jako „jedno z najbardziej

rozpowszechnionych podejść” (Sułkowski, 2013, s. 18). Dlatego autorka przyjęła ten właśnie podział, a badania osadziła w paradygmacie interpretatywnym. Zgodnie z nim świat społeczny jest tworzony przez ludzi, którzy w nim żyją (Kostera, 2003, s. 15). Rzeczywistości nie można przewidzieć – jest ona niestabilna, względna oraz dynamiczna (Konecki, 2000, s. 17; Kostera, 2003, s. 16). Badacz nie sugeruje niczego, tylko skłania do myślenia i tłumaczy zjawiska społeczne. Interpretatywizm jest najczęstszą pozycją dla badaczy jakościowych (Czakon, 2009, s. 13). W niniejszych badaniach autorka przyjęła także założenia teorii uwarunkowań sytuacyjnych (teoria kontyngencji, ang. *contingency theory*) i w niej osadziła swoje badania. Teoria ta została przez autorkę wybrana ze względu na to, że jest zazwyczaj stosowana w kontekście osiągania skuteczności i może być istotną teorią w wyjaśnianiu skuteczności audytu wewnętrznego i rozpoznania czynników ją warunkujących (Grzesiak i Kabalski, 2018, s. 175).

4.3. Uzasadnienie celowości zastosowanych metod

Autorka zdecydowała się na realizację badań, których intencją miało być pozyskanie danych o charakterze jakościowym. W badaniach jakościowych brak jest wyraźnie określonych procedur (Kociatkiewicz i Kostera, 2014, s. 14).

Badaczkę interesowało to, co dotyczyło sfery relacji międzyludzkiej, znaczenie wydarzeń doświadczanych przez badanych ludzi, poznanie kontekstu zdarzeń oraz sytuacji. Autorka chciała badać audyt wewnętrzny w jego naturalnym środowisku, przy wykorzystaniu znaczeń, jakie nadają badanym konstruktom ludzie w niego zaangażowani (por. Denzin i Lincoln, 2014a, s. 23). Ponadto podjęciu decyzji o odrzuceniu badań ilościowych sprzyjały m.in. zaobserwowane przez nią deficyty informacji statystycznych dotyczące analizowanego obszaru.

Badania jakościowe zostały wybrane także dlatego, że w literaturze wskazuje się na ich niewykorzystany potencjał do ich stosowania w obszarze audytu wewnętrznego (Power i Gendron, 2015, s. 148; Malsch i Salterio, 2016, s. 9). Autorka korzystała z wytycznych w zakresie etyki prowadzenia badań jakościowych (m.in. Kodeks Etyki Socjologa; Kodeks etyki pracownika naukowego, 2017), zdając sobie jednocześnie sprawę z tego, że wytyczne te nie zdjęły z niej „ciężaru refleksji i wyborów etycznych podczas pracy w terenie” (por. Flick, 2011, s. 206).

W badaniach jakościowych nie ma nacisku na uogólnianie (Flick, 2010, s. 80). Autorka nie dążyła więc do reprezentatywności statystycznej, ale do „relacji z rzeczywistością społeczną” (Kociatkiewicz i Kostera, 2014, s. 14). Reprezentatywność w badaniach jakościowych jest „kategorią estetyczną, dotyczącą tego, czy trafnie i ciekawie przedstawiony jest obiekt badań” (Kostera, 2003, s. 199).

4.4. Procedura badawcza

4.4.1. Ogólna charakterystyka etapów gromadzenia danych

Wieloaspektowość badanego zagadnienia wpłynęła na podjęcie decyzji o podziale badań na wstępne (zwiad badawczy, etap pierwszy) i właściwe (badanie zasadnicze, etap drugi). W dwóch etapach badań wykorzystano różne metody badawcze. Szczegóły zaprezentowane zostały w tabeli 20.

Tabela 20. Charakterystyka etapów badania empirycznego (gromadzenia danych)

CECHA	ETAP PIERWSZY – BADANIE WSTĘPNE	ETAP DRUGI – BADANIE WŁAŚCIWE
metody gromadzenia danych	- wywiady swobodne z audytorami wewnętrznymi, audytowanymi oraz zarządzającymi organizacją. Liczba uczestników badania: 30 osób - obserwacja bezpośrednia nieuczestnicząca podczas dwóch etapów audytu wewnętrznego: narady otwierającej oraz narady zamykającej zadanie audytowe - analiza dokumentów audytowych z dwóch lat (2015 i 2016) działalności jednej z komórek audytowych wybranej organizacji - badanie przeglądowe ofert pracy dla audytorów wewnętrznych na terytorium Polski	- wywiady pogłębione częściowo standaryzowane, nieustrukturalizowane z audytorami wewnętrznymi, audytowanymi oraz zarządzającymi organizacją - liczba uczestników badania: 35
cel etapu	uszczegółowienie zakresu prowadzonych badań	pogłębienie wyników uzyskanych w etapie pierwszym
okres realizacji etapu badania	26 października 2016 – 30 września 2018	3 kwietnia – 24 lipca 2019

Źródło: opracowanie własne.

Wywiady były techniką badawczą, którą wykorzystano w obu etapach badawczych. Poszczególne wywiady przeprowadzone podczas obu etapów różnią się stopniem szczegółowości relacji respondentów i charakteru ich narracji oraz zakresem zadawanych pytań.

W pierwszym etapie badań autorka korzystała z wywiadów nieustrukturalizowanych i niestandaryzowanych. Wywiad ten cechuje otwartość tematyczna oraz

strukturalna. W trakcie wywiadu badacz jest otwarty na nowe informacje i sytuacje. Często wywiad swobodny ma charakter rozpoznawczy, doprecyzowuje problem badawczy oraz porządkuje wątki badania. Wywiad taki jest często stosowany w badaniach jakościowych o charakterze eksploracyjnym oraz obserwacyjnym (Gudkova, 2012, s. 115–116). W wywiadzie tym badaczka sama decydowała o kolejności zadawanych pytań, a układ pytań wynikał najczęściej z kontekstu rozmowy. Badaczka nie sformułowała tutaj listy pytań (por. Gudkova, 2012, s. 113).

Wywiad zastosowany w drugim etapie badań był pogłębiony, częściowo standaryzowany, nieustrukturalizowany. Choć autorka miała przygotowaną listę dyspozycji (por. załączniki 1, 2 oraz 3), to była także otwarta na nowe kwestie pojawiające się podczas badań.

Do skorzystania z obserwacji w etapie badań wstępnym skłonił badacza głównie jej pomocniczy charakter w ostatecznym wykrystalizowaniu się interesujących tematów naukowych (Ciesielska i in., 2012, s. 42). Podczas badania wstępnego autorka uczestniczyła w dwóch naradach otwierających, podczas których przyjęła rolę badacza (nie zabierała głosu w spotkaniach). Była to obserwacja bezpośrednia nieuczestnicząca (Ciesielska i in., 2012, s. 51, 53–54).

Ponadto autorka podczas badań wstępnych opierała się na analizie dokumentów z audytu z lat 2015–2016 jednej z organizacji, z której pochodzili rozmówcy (audytorzy wewnętrzni). Analiza dokumentów audytowych objęła dokumenty, jakie powstały w przeciągu dwóch lat działalności komórki audytowej. Zaletą dokumentów jako źródła danych jest to, że m.in. „pomagają oświecić problem badawczy” (Bednarz-Łuczewska i Łuczewski, 2012, s. 184–185).

Badaczka przeanalizowała dokumenty tylko jednej organizacji, z której pochodzili audytorzy wewnętrzni. Informacje zawarte w dokumentach uniemożliwiały skonstruowanie twardych wskaźników. Celem analizy nie była ocena wyników audytu, ale autorka koncentrowała swoją uwagę na sposobie przekazu zawartych tam informacji. Analizowanymi dokumentami były karta audytu wewnętrznego w organizacji, plany audytu wewnętrznego, programy zadań audytowych, korespondencja z przedstawicielami audytowanych obszarów, notatki informacyjne z czynności sprawdzających, sprawozdania z zadania zapewnającego, dokumenty związane z wykonywaniem zadań doradczych, upoważnienia dla audytorów wewnętrznych do dostępu do danych i wejścia do wybranych pomieszczeń oraz innych dokumentów, które audytorzy wewnętrzni uznali, że warto by pokazać. Wnioski z ich analizy zostały opisane w dzienniku badacza.

W miarę możliwości w trakcie wywiadów autorka prosiła respondentów o źródła informacji, na które powoływali się podczas rozmowy. Dlatego źródłem danych do analizy i interpretacji stały się również dokumenty: najczęściej były to instrukcje służbowe, prywatne zapiski rozmówców na temat audytu wewnętrznego. Wgląd do tych dokumentów autorka miała podczas wywiadu. Na powoływanie się na te dokumenty oraz ich publikację w opracowaniu nie uzyskała jednak zgody.

Podczas badań wstępnych źródłem danych stały się również ogłoszenia o pracę dla audytorów wewnętrznych. Autorka zdecydowała się na to źródło danych głównie dlatego, że ogłoszenia te odzwierciedlają oczekiwania pracodawców wobec audytorów wewnętrznych (por. Grzesiak, 2019c).

4.4.2. Pozyskanie respondentów do wywiadów

Przyjęcie definicji audytu wewnętrznego zaproponowanej przez IIA powoduje, że w różnych organizacjach kapitał ludzki zaangażowany w audyt rozumiany powinien być tak samo. Z tego też m.in. względu nie ma znaczenia dla badań sektor, wielkość czy branża. Badania, których wyniki opisano w opracowaniu, prowadzone były więc w sektorze publicznym i prywatnym, wśród reprezentantów różnych typów organizacji. Osoby, z którymi przeprowadzano wywiady, dobierano celowo tak, aby uzyskać różnorodność osób badanych w ramach poszczególnych grup (Flick, 2010, s. 139–140).

Autorka poszukiwała audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją. Zaproszenia były kierowane do potencjalnych respondentów z całej Polski. Zastosowano różne metody dotarcia do nich, w zależności od przynależności do danej grupy (a nie od etapu badań). Zastosowane środki miały różną skuteczność. Podsumowanie stosowanych źródeł pozyskiwania respondentów wraz z ich skutecznością przedstawia tabela 21.

Tabela 21. Struktura zastosowanych źródeł pozyskiwania respondentów do wywiadów

GRUPA	ŹRÓDŁO POZYSKANIA RESPONDENTÓW	LICZBA WYSŁANYCH ZAPROSZEŃ	OSOBY, KTÓRE ZAAKCEPTOWAŁY ZAPROSZENIE I WZIĘŁY UDZIAŁ W BADANIU	SKUTECZNOŚĆ [%]
1	2	3	4	5
audytor wewnętrzny	indywidualne prośby wysyłane za pośrednictwem portali zawodowych (LinkedIn, Goldenline)	117	23	19,65
	udział w spotkaniach branżowych i konferencjach dla audytorów wewnętrznych*	79	3	3,8
	zaproszenia osób uczestniczących w szkoleniach, kursach, sudiach podypłomowych dla audytorów wewnętrznych*	57	1	1,75

1	2	3	4	5
audytor wewnętrzny	zaproszenia wysyłane via email do instytucji posiadających audyt wewnętrzny	37	2	5,41
	polecenia innych respondentów	12	12	100
	publikacja informacji na forum internetowym, innym niż na portalu zawodowym	3	0	0
razem		305	41	13,44
audyto- wany	zaproszenia wysyłane do studentów przez system USOS	241	2	0,8
	zaproszenie osób, o których autorka wiedziała, że byli (są) audytowani	39	1	2,56
	polecenia innych respondentów	8	3	37,5
	portale zawodowe (LinkedIn, Goldenline)	7	5	71,42
razem		295	10	3,39
zarządzają- cy organi- zacją	portale zawodowe (LinkedIn, Goldenline)	79	1	1,26
	udział w spotkaniach branżowych i konferencjach naukowych*	48	2	4,17
	zaproszenie osób, o których autorka wiedziała, że byli (są) zarządzającymi organizacją	15	4	26,67
	polecenia innych respondentów	8	8	100
razem		150	14	9,33

* liczba podana na podstawie danych uzyskanych od organizatora wybranego przedsięwzięcia
Źródło: opracowanie własne.

Tak naprawdę jednak trudno jest określić dokładną liczbę osób zaproszonych do wzięcia udziału w badaniu. Statystykę wywiadów przedstawia tabela 22.

Tabela 22. Statystyka wywiadów

STWIERDZENIE	GRUPA RESPONDENTÓW			RAZEM
	AUDYTORZY WEWNĘTRZNI	AUDYTOWANI	ZARZĄDZAJĄCY ORGANIZACJĄ	
brak informacji zwrotnej od potencjalnego respondenta	220	219	150	589
informacja zwrotna po zakończonych badaniach	23	1	1	25
odmowa udziału w badaniu (podanie argumentu)	21	47	17	85
odmowa udziału w badaniu (bez podawania argumentów)	0	11	4	15
odmowa po wstępnej zgodzie	0	5	1	6
twierdzenia niezgodne z rzeczywistością, mające wprowadzić badaczkę w błąd	0	5	0	5
nieprzyjście na umówiony wywiad	0	3	1	4
udział w badaniu	41	10	14	65
zaproszeni do badania	305	301	188	794

Źródło: opracowanie własne.

Autorka zaobserwowała niechęć potencjalnych respondentów do wzięcia udziału w badaniu. Usłyszała różne argumenty za odmową. Były one różne w zależności od grup respondentów.

Odmowa udziału w badaniu w przypadku zarządzających organizacją tłumaczona była brakiem czasu i obowiązkami zawodowymi. Podobnie audytorzy wewnętrzni nie brali udziału w badaniu głównie ze względów „czasowych”, „zawodowych”, „rodzinnych” i „organizacyjnych” (dziennik badacza). W przypadku audytowanych „argumenty na nie” były „najbardziej wyraziste”: w większości związane były z odczuwanym lękiem wobec audytu wewnętrznego, co można połączyć z faktem, że audyt wewnętrzny jest tematem „drażliwym” i trudnym dla audytowanych (dziennik badacza). Ciekawe jest również to, że w tej grupie nie padł żaden argument, który można by uznać za obiektywny (jak w przypadku wcześniejszych grup). Powody, dla których audytowani odmawiali udziału w badaniu, zaprezentowane zostały w tabeli 23.

Tabela 23. Powody, dla których audytowani odmawiali udziału w badaniu*

Lp.	STWIERDZENIE
1	„mogę mówić na wszystkie tematy, ale nie na temat audytu, <i>sorry</i> . Boję się po prostu, no boję się” (prywatna korespondencja SMS-owa, dziennik badacza)
2	„boję się nawet myśleć o audycie wewnętrznym” (prywatna korespondencja e-mailowa, dziennik badacza)
3	„nie, stresuję się z powodu bycia audytorów [wewnętrznych – przyp. autorki] w jednostce, nie chcę stresować się jeszcze z własnego wyboru” (prywatna korespondencja e-mailowa, dziennik badacza)
4	„nie, nie chcę, nie byłaby to przyjemna rozmowa o tych »dziwnych ludziach«. Poza tym, trochę się boję, że te ich macki mnie potem dopadną” (prywatna korespondencja SMS-owa, dziennik badacza)
5	„audyt [wewnętrzny – przyp. autorki] niby nie gryzie, ale..., ale strach o nim nawet myśleć. Jak o dentyście” (prywatna korespondencja SMS-owa, dziennik badacza)
6	„nie obraż się, ale chcę ten temat »wypchać« ze świadomości. To dla mnie źródło uporczywych i natarczywych myśli” (prywatna rozmowa telefoniczna, dziennik badacza)
7	„na inne tematy owszem mogę porozmawiać, ale nie na temat audytu [wewnętrznego – przyp. autorki]” (prywatna rozmowa telefoniczna, dziennik badacza)
8	„wyglądałaś na normalną i ludzką, a zajmujesz się takim obrzydliwym tematem. Nie, z tego powodu, nie” (prywatna korespondencja SMS-owa, dziennik badacza)

* ze względu na niecenzuralność pozostałych argumentów autorka odstępkuje od ich podawania

Źródło: opracowanie własne na podstawie dziennika badacza.

Ostatecznie 65 osób z trzech grup respondentów przyjęło zaproszenie do wzięcia udziału w badaniach (wstępnych i właściwych). Reprezentowali oni w sumie dziewięć województw¹. Strukturę respondentów, z podziałem na poszczególne etapy badań, prezentuje tabela 24.

Tabela 24. Struktura respondentów w poszczególnych etapach

GRUPA RESPONDENTÓW	ETAP PIERWSZY	ETAP DRUGI	RAZEM
audytor wewnętrzny	21	20	41
audytowany	2	8	10
zarządzający organizacją	7	7	14
razem	30	35	65

Źródło: opracowanie własne.

Charakterystyka badanych respondentów przedstawiona została w podrozdziale 5.1.

1 Pochodzenie respondentów określone zostało na podstawie lokalizacji siedziby organizacji lub jej oddziału, w której pracowali w momencie udzielania wywiadu.

4.4.3. Opis przebiegu wywiadów

Każdy wywiad przeprowadzony przez badaczkę można uznać za wyjątkowy i wnoszący pewną wiedzę w badany obszar badawczy.

Zakres poruszanych tematów podczas etapu wstępnego badań był szeroki i obejmował różne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego. Autorka stosowała głównie pytania otwarte. Starła się tak prowadzić rozmowy, aby poznać możliwie różne punkty widzenia na poruszane tematy. Intencją badaczki podczas prowadzenia wywiadów w tym etapie było stawianie pytań ogólnych, ponieważ założyła, aby odpowiedzi mogły wejść na dowolnie wybrany przez rozmówcę tor (dlatego m.in. autorka nie korzystała z dyspozycji badawczych). W czasie wywiadów swobodnych podczas badań wstępnych za kierunek rozmowy odpowiadał głównie rozmówca. Autorka w teren poszła bez założeń badawczych. Punktem wyjścia podczas każdego wywiadu swobodnego było pytanie/stwierdzenie badaczki: „Jaki ten audyt wewnętrzny jest ciekawy, nieprawdą?”

Podczas badań właściwych autorka próbowała dostać się „do środka” audytu wewnętrznego i zapewnić sobie wgląd w jego działanie w organizacji (por. Drew i Heritage, 1992, s. 5, za: Silverman, 2012b, s. 289). Dlatego wywiady prowadzone w tym etapie dotyczyły głównie przeżyć badanych, ich opinii i oczekiwań oraz doświadczeń związanych z audytem wewnętrznym. Etap badań właściwych bazował na wywiadach pogłębionych częściowo standaryzowanych, nieustrukturalizowanych (por. Gudkova, 2012, s. 113). Przed przystąpieniem do wywiadów podczas badań właściwych autorka przygotowała zestaw pytań i zagadnień (dyspozycje do wywiadu), bazując na przeglądzie literaturowym oraz wynikach uzyskanych w etapie badań wstępnych. Podczas wywiadów w badaniu właściwym autorka korzystała z dyspozycji badawczych, innych dla każdej z grup respondentów. Zostały one utworzone na podstawie przeglądu literatury i wyników badania wstępnego. Pytania tam zawarte miały w większości charakter pytań otwartych. Autorka miała możliwość (a nie obowiązek) z nich skorzystać podczas prowadzenia wywiadu. Dyspozycje badawcze odnosiły się do pytań metryczkowych oraz następujących zagadnień: a) skuteczność audytu wewnętrznego – istota, b) czynniki skuteczności audytu wewnętrznego, c) element kapitału ludzkiego – wiedza, d) element kapitału ludzkiego – umiejętności, e) element kapitału ludzkiego – postawy, f) element kapitału ludzkiego – oczekiwania, g) postrzeganie audytora wewnętrznego w organizacji i „na zewnątrz”. W dyspozycjach zawarte były problemy oraz obszary do poruszenia podczas rozmowy. Treść oraz język pytań był każdorazowo dostosowywany do respondentów. O formie pytania i kolejności zadawania pytań decydowała badaczka w trakcie wywiadu. Dyspozycje różniły się w zależności od grupy respondentów. Treść dyspozycji badawczych wykorzystanych w etapie badań właściwych zawarta jest w załącznikach: 1, 2 oraz 3.

Wykorzystanie wywiadów, jako głównego źródła pozyskania danych badawczych, wiąże się z koniecznością stawienia czoła pewnym obowiązkom wobec

osób badanych (Silverman, 2012b, s. 308). Głównymi zasadami, jakimi kierowała się badaczka podczas prowadzenia badań, były zasady: świadomej zgody badanych, poufności, dobrowolnego uczestnictwa badanych oraz anonimowości i te dotyczące niekrzywdzenia badanych (Babbie, 2013, s. 80–82). Respondenci mieli możliwość wycofania zgody dotyczącej udziału w badaniu na każdym jego etapie oraz po jego zakończeniu. Autorka przed rozpoczęciem badania udzielała informacji o sposobie przechowywania przez nią zgromadzonych danych oraz ich późniejszej obróbce, jak też możliwych dostępnych formach kontaktu z badaczką po zakończeniu badania.

W poszczególnych etapach różna była długość trwania wywiadów – najkrótszy wywiad trwał niecałe 20 minut, najdłuższy prawie 4 h. Atmosfera podczas wywiadów w obu etapach badania z audytorami wewnętrznymi była przyjacielska i momentami nawet rodzinna, co dawało badaczce dodatkowy komfort podczas wywiadów (dziennik badacza). Okazywali oni sympatię oraz zrozumienie dla badanego tematu (por. podrozdział 5.3). Atmosfera podczas wywiadów z audytowanymi była bardziej formalna. Zdarzały się też sytuacje, w których badaczka została potraktowana jako intruz (dało się odczuć niechęć audytorów wewnętrznych do badaczki, traktowanej w pewnych momentach nawet jako zagrożenie)² (dziennik badacza). Kontakt z zarządzającymi organizacją również nie był zbyt częsty, a mimo to atmosfera podczas wywiadów z nimi była raczej neutralna. Różna atmosfera podczas wywiadów (zwłaszcza z audytowanymi) mogła skutkować bardziej powierzchownymi odpowiedziami na zadawane pytania (dziennik badacza).

Poszczególne wywiady wyglądały różnie: od bardzo sformalizowanych, po mniej formalne i całkiem nieformalne. W tabeli 25 ukazano charakterystykę wywiadów z poszczególnymi grupami respondentów podczas obu etapów badania.

Tabela 25. Charakterystyka wywiadów z poszczególnymi grupami respondentów podczas obu etapów badania

GRUPA RESPONDENTÓW	STWIERDZENIE
AUDYTORZY WEWNĘTRZNI	• cechą wspólną była otwartość na prośbę badaczki o rozmowę • autorka spotkała się głównie z audytorami wewnętrznymi pasjonatami, którzy (bezwarunkowo?) kochają wykonywany zawód, wykonują go z nadzwyczajną energią osobistą, mają szeroką wiedzę, wysoką kulturę osobistą, zorientowani w problematyce zawodowej oraz społecznej • w większości przypadków rozmówcy wykazywali dużo życzliwości. Ta życzliwość objawiała się na przykład w oferowaniu pomocy w znalezieniu kolejnych respondentów i wyjaśnianiu niektórych kwestii związanych z audytem wewnętrznym

2 Przykładowe stwierdzenie osoby, której proponowano udział w badaniu: „my tutaj pani nie chcemy, pani nam w pracy przeszkadza” (notatka z rozmowy telefonicznej, dziennik badacza).

Tabela 25 (cd.)

GRUPA RESPONDENTÓW	STWIERDZENIE
AUDYTORZY WEWNĘTRZNI	• podczas wywiadów u audytorów wewnętrznych pojawiały się wypowiedzi wywołane i spontaniczne (por. Hammersley i Atkinson, 2000, s. 133–140), co świadczyć może o zaangażowaniu rozmówców w prowadzony wywiad • badaczkę urzekło nastawienie większości audytorów wewnętrznych, z którymi nawiązała ona ciepłe i przyjacielskie wręcz relacje • w większości rozmówcy często posługiwali się fabułami i anegdotami dla lepszego zobrazowania tego, o czym w danej chwili mówili. W ten sposób wywiady zyskiwały na barwności i ciekawości • jeden wywiad był przeprowadzony telefonicznie (z uwagi na okoliczności życiowe respondenta), pozostałe przeprowadzone „twarzą w twarz” z badanym
AUDYTOWANI	• wśród badanych audytowanych (częściej niż w przypadku audytorów wewnętrznych) można było odczuwać skrupowanie, czy strach respondenta wywołany tematem badawczym • wszystkie wywiady przeprowadzone „twarzą w twarz” z badanym • niektórzy respondenci kilkakrotnie upewniali się, czy żadne dane pozwalające ich zidentyfikować nie zostaną ujawnione w opracowaniu
ZARZĄDZAJĄCY ORGANIZACJĄ	• wywiady były bardzo konkretne z uwagi na ograniczenia czasowe respondenta • wszystkie wywiady przeprowadzone „twarzą w twarz” z badanym

Źródło: opracowanie własne na podstawie dziennika badacza.

4.4.4. Dokumentacja z badań

Dziennik badacza oraz transkrypcja z wywiadów stanowiły podstawową dokumentację z badania. Autorka, wyciągając wnioski z przeprowadzonych badań, bazowała też na swoich niezapisanych doświadczeniach i przeżyciach³ (czymś, czego nie mogła w sposób jasny wyrazić słowami) (por. Hammersley i Atkinson, 2000, s. 196–198).

Autorka zdecydowała się prowadzić dziennik badacza głównie ze względu na to, że pozwalał na utrwalenie przebiegu rozumowania, pomagał w naukowej refleksji. W dzienniku tym badacze „w sposób ciągły notują swoje wrażenia oraz

3 Autorka wspomina o tych nieutralizowanych na żadnym nośniku elementach badań, ponieważ dały one jej coś, co w literaturze określane jest jako *headnotes* – niezapisane (w przeciwieństwie do *fieldnotes*) notatek terenowych, zwłaszcza że niemożliwe było zapisanie wszystkiego. Dlatego dzięki sporządzonym w głowach notatkom możliwa była lepsza analiza właściwego materiału empirycznego oraz uzyskanie lepszych możliwości interpretacyjnych (por. Krzywiorzeka, 2010).

zdarzenia zaobserwowane w terenie podczas przygotowywania badań lub w trakcie ich analizy” (Flick, 2010, s. 190). Autorka zawarła w nim m.in. opis nie tylko samej pracy terenowej (por. Hammersley i Atkinson, 2000, s. 196–198). Założyła ona swobodę sporządzania notatek, dlatego jej dziennik zawierał kolokwializmy, eufemizmy, a nawet wulgaryzmy, użyte przez respondentów. Wpisy tam zawarte zawierały m.in. notatki z prowadzonych badań, relację z ich przebiegu, wnioski z analizy dokumentów podczas badań wstępnych oraz przeprowadzonych obserwacji, informacje o dacie, czasie oraz miejscu badania, szczegółowe fakty, opis wydarzeń, wrażenia, jakich autorka doświadczyła, opis reakcji ludzi na obecność badacza w terenie, inne słowa, wyrażenia oraz podsumowania rozmów, specyficzny język występujący w terenie, przemyślenia badaczki oraz informacje, które ułatwiły odnalezienie potrzebnych informacji (jak np. numery stron). W dzienniku badacza umieszczone zostały także daty sporządzenia notatek oraz bieżące przemyślenia autorki.

Podczas obu etapów badań wywiady nagrywano na dyktafon wyłącznie za uprzednią zgodą rozmówców. W sytuacji braku zgody na nagranie bądź okoliczności obiektywnych autorka robiła transkrypcję wywiadu w trakcie jego przeprowadzania. Choć rozmówcy w takim przypadku dawali czas autorce, aby mogła ona zapisać ich wypowiedzi, to mogło wiązać się to jednak z niekompletnym zapisem treści wywiadu oraz brakiem zwracania uwagi na momenty zawahania czy niepewności respondenta (a skupienie się na jak najwierniejszym zapisaniu wywiadu).

Wywiady transkrybowane były „wiernie”, tj. w dosłownym brzmieniu zapisu przeprowadzonych rozmów. Autorka podczas sporządzania transkrypcji nie eliminowała nieprawidłowości językowo-stylistycznych rozmówców (transkrypcja wywiadu nie była redagowana językowo). Badaczka transkrybowała treść rozmów oraz wszystko to, co działo się w trakcie przeprowadzania wywiadów (np. chwil ciszy czy zająknięć interlokutora). Autorka zostawiła niecenzuralne słowa w tekście monografii wypowiedziane przez respondentów w oryginalnym brzmieniu, ponieważ uznała, że ukazują one emocje osób, które je wypowiadają.

Wszystkie nagrania z wywiadów zostały przepisane. Przez wzgląd na poszanowanie prywatności i anonimowości oraz zapewnienie intymności i bezpieczeństwa danych badanych autorka nie publikuje prawdziwych nazwisk osób, a jedynie nadane zgodnie z przyjętym wcześniej schematem kody. W transkrypcji każdy rozmówca był odpowiednio przez badaczkę identyfikowany, według przyjętego przez nią schematu. Różnił się on (nieznacznie) w zależności od etapu badania. Szyfrowanie danych rozmówców polegało na przypisaniu imionom i nazwiskom respondentów odpowiednich oznaczeń: AW, OA, albo ZO [odpowiednio dla audytorów wewnętrznych, audytowanych (osób audytowanych), albo zarządzających organizacją] wraz z liczbą arabską, przed literami bądź po nich, w zależności od etapu badań, w których dany respondent brał udział. Cyfra przed kodem oznacza, że respondent brał udział w badaniach wstępnych, a cyfra po kodzie – w badaniach właściwych.

Aby zminimalizować ryzyko zidentyfikowania respondentów, kody w poszczególnych etapach badań zostały im nadane w kolejności losowej (a nie przeprowadzania wywiadu). W celu zachowania anonimowości oraz w trosce o dobro rozmówców i organizacji, w których pracowali (bądź pracują tam nadal) autorka nie podawała też przywoływanych przez interlokutorów nazw własnych. Rozmówcy zostali scharakteryzowani wyłącznie w oparciu o pochodzenie z organizacji (sektor prywatny/sektor publiczny) oraz płeć (charakterystyka respondentów zawarta jest w załączniku 4).

W tabeli 26 zaprezentowano przyjęte oznaczenia w transkrypcji. Dla ich opracowania badaczka inspirowała się uproszczonymi symbolami podanymi przez Silvermana (2007, s. 328).

Tabela 26. Przyjęte oznaczenia w transkrypcji

PRZYJĘTE OZNACZENIA	OPIS
nawias kwadratowy	wszelkie przypisy badacza oraz informacje niewerbalne (jak np. miny, znaki gesty rozmówców, zdarzenia niewerbalne oraz specjalne zachowanie respondenta, niesłyszalne w nagraniu elementy; inne elementy głosowe, słowa niepewne lub niezrozumiałe, które zapisywano w sposób dorozumiany)
wielokropek	momenty zawahania, niepewności oraz urwana myśl rozmówcy
kursywa	wyraźne akcentowanie słów przez rozmówców

Źródło: opracowanie własne na podstawie dziennika badacza.

4.4.5. Analiza materiału i wyodrębnienie kategorii danych

Po analizie materiału zebranego podczas badań wstępnych autorka wyodrębniła następujące kategorie danych: skuteczność audytu wewnętrznego – istota, czynniki skuteczności audytu wewnętrznego, element kapitału ludzkiego – wiedza, element kapitału ludzkiego – umiejętności, element kapitału ludzkiego – postawy, element kapitału ludzkiego – oczekiwania, postrzeganie audytora wewnętrznego w organizacji i „na zewnątrz”. To ukierunkowało także przyjęcie w opracowaniu tych elementów do definicji kapitału ludzkiego w audycie wewnętrznym.

Wyodrębnienie kategorii danych nastąpiło w oparciu o założenia metodyki teorii ugruntowanej. Kategorie danych wyłoniły się podczas badań wstępnych, w miarę kolejnych iteracji. Gromadzenie danych nastąpiło naprzemiennie z analizą i interpretacją danych. Nie ograniczało się jedynie do wykrycia kategorii i jej nazwania. Autorka po zebraniu, kodowaniu oraz analizie danych z pierwszego etapu badań zdecydowała, jakie dane należało zebrać w dalszej kolejności podczas badań właściwych (por. Konecki, 2000).

W wyniku analizy danych uzyskanych podczas przeprowadzonych badań wstępnych oraz na podstawie wcześniej dokonanego przeglądu literatury autorka postawiła tezę, że kapitał ludzki osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny jest czynnikiem warunkującym jego skuteczność.

Po zakończeniu prowadzenia badań właściwych i zbierania danych empirycznych uporządkowano pozyskane informacje. Badaczka, opisując wyniki, stosowała tzw. gęsty opis, dążąc do przedstawienia zachowań oraz zjawisk w ich naturalnym kontekście (Kociatkiewicz i Kostera, 2014, s. 14).

Autorka w rozdziale empirycznym wykorzystała wyniki badań wstępnych w zakresie, w jakim się one pokrywają z ostatecznym zakresem tematycznym badań i wynikami badania właściwego. W rozdziale 5 przytoczone zostaną bezpośrednie wypowiedzi respondentów.

Rozdział 5

Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego – rezultaty badań własnych

Rozdział ten ma charakter empiryczny – jest rezultatem przeprowadzonych badań i pisaniem świadectwem, tego, co wydarzyło się w terenie. Przyjmuje postać opowieści problemowej i tematycznej, osnutej wokół skuteczności audytu wewnętrznego i kapitału ludzkiego. Autorka przedstawiła w nim to, co zobaczyła i usłyszała od rozmówców. Mimo że „co respondent – to opinia” i że wypowiedzi badanych nawiązywały do zadawanych pytań z różną szczegółowością i argumentacją, to jednak można znaleźć wspólny mianownik wypowiedzi respondentów na temat skuteczności audytu wewnętrznego i wyróżnionych przez autorkę elementów kapitału ludzkiego.

Badaczka w tym rozdziale oddaje głos osobom badanym i to oni są teraz głównym narratorem. Autorka nie zdecydowała się na użycie pierwszej osoby podczas relacjonowania. Uznała, że taki zabieg stylistyczny może stanowić zagrożenie dla naukowego charakteru pracy (mimo że wzmocniłoby to narracyjność, poprzez przeniesienie Czytelnika w miejsce zdarzeń, dając przy tym poczucie bycia bezpośrednim świadkiem wydarzeń). Pisząc ten fragment monografii, autorka korzystała z dziennika badacza oraz transkrypcji wywiadów.

Autorka w tym podrozdziale będzie opisywała to, co badani uznali za postawę, czyli podstawą do opisu postaw będą opinie respondentów (respondenci sami definiowali postawy). Nie ma ona kompetencji do tego, aby badać postawy tak, jak je się bada np. w psychologii (zdarzało się, że respondenci traktowali równoznacznie pożądaną przez nich postawę ze swoimi oczekiwaniami). Opisując postawy, autorka dokona podziału postaw na postawy pozytywne i negatywne.

5.1. Charakterystyka osób badanych

Badaną zbiorowość tworzyły osoby należące do trzech grup: audytor wewnętrzny, audytowany oraz zarządzający organizacją. Respondenci pochodzili z różnych organizacji: z sektora publicznego w sumie było to 36 osób (w tym 25 z sektora samorządowego oraz 11 z sektora rządowego), z sektora prywatnego było to 29 osób (w tym 25 ze spółek giełdowych i 4 z niegiełdowych). Autorka nie charakteryzuje dokładnie respondentów z uwagi na fakt przyrzeczenia im tego na początku wywiadów. Respondenci (audytorzy wewnętrzni) z pierwszego etapu badań wzięli udział też w drugim etapie badań – było to w sumie 5 osób. Mimo że to te same osoby, to badaczka traktuje je jako osobne byty, czego konsekwencją jest nadanie im różnych kodów na różnym etapie badań. Wynika to z tego, że pomiędzy etapami badań upłynęły prawie dwa lata, w tym czasie zmieniło się doświadczenie respondentów, mógł zmienić się ich punkt widzenia oraz postrzeganie pewnych aspektów związanych z audytem wewnętrznym.

Audytowani i zarządzający organizacją w obu etapach badań byli różni (nikt z osób z tych grup biorący udział w badaniu wstępnym nie brał udziału w badaniach właściwych). Niektórzy respondenci (w ramach tej samej grupy badawczej) reprezentowali tę samą organizację. Nie zdarzyło się natomiast, aby respondenci z różnych grup reprezentowali tę samą organizację. Były przypadki, że danego respondenta można było zaklasyfikować do kilku grup jednocześnie¹, np. audytorzy wewnętrzni, którzy byli w przeszłości audytowani, zarządzający organizacją, którzy kiedyś byli audytorami wewnętrznymi, biegłymi rewidentami bądź byli audytowani. Z punktu widzenia badania nie ma znaczenia wskazywanie, którzy to respondenci, dlatego autorka odstępuje od podania takiej informacji.

Ostatecznie w badaniu, w jego dwóch etapach, wzięło udział 65 osób. Struktura próby badawczej była zróżnicowana. Respondenci realizowali różne ścieżki kariery, mieli zróżnicowane portfolio zawodowe, byli w różnym wieku² oraz mieli różny czas kontaktu z audytem wewnętrznym. Sektor prywatny reprezentowało 15 audytorów wewnętrznych, natomiast sektor publiczny – 26. W badaniu wzięło udział 21 kobiet i 20 mężczyzn audytorów wewnętrznych. Strukturę respondentów w poszczególnych etapach badania przedstawia tabela 27.

1 Autorka klasyfikowała respondenta do grupy, z którą był związany w czasie prowadzenia wywiadu.

2 Badaczka nie zadawała wprost pytań o wiek respondentów, gdyż uznała to pytanie za wrażliwe, które może stworzyć niepotrzebny dystans między badanym a badaczem.

Tabela 27. Struktura respondentów

		AUDYTORZY WEWNĘTRZNI	AUDYTOWANI	ZARZĄDZAJĄCY ORGANIZACJĄ	RAZEM
SEKTOR	PRYWATNY	15	9	5	29
	PUBLICZNY	26	1	9	36
PŁEĆ	KOBIETY	21	8	5	34
	MĘŻCZYŹNI	20	2	9	31
ETAPY BADAŃ	PIERWSZY	21	2	7	30
	DRUGI	20	8	7	35
RAZEM		41	10	14	65

Źródło: opracowanie własne.

W obu etapach badania wzięło udział w sumie 41 audytorów wewnętrznych (w pierwszym etapie: 21, w drugim: 20). Wszyscy respondenci z tej grupy mieli wykształcenie wyższe o różnych kierunkach. Dodatkowo 13 badanych z tej grupy ukończyło studia podyplomowe z audytu wewnętrznego.

Łącznie w badanej grupie audytorów wewnętrznych 39 osób miało doświadczenie także poza audytem wewnętrznym (w jednej bądź kilku organizacjach), zaledwie 2 osoby miały doświadczenie zawodowe wyłącznie w audycie (zewnętrznym lub wewnętrznym). Dodatkowo 15 audytorów wewnętrznych było w swojej karierze zawodowej audytowanymi (zanim zostali audytorami wewnętrznymi). Minimalne doświadczenie tych respondentów w audycie wewnętrznym to 2,5 roku, najwyższe – prawie 20 lat (doświadczenie zawodowe w ogóle – 2,5 roku, najwyższe – prawie 40 lat). Jedna audytorka wewnętrzna wskazywała, że w ciągu jej kariery zawodowej zdarzył się przypadek, że stanowisko, które zajmowała, nie było nazwane „audytor wewnętrzny”, a „konsultant-doradca organizacyjny” (choć zakres obowiązków obowiązywał taki, jak gdyby było to stanowisko audytora wewnętrznego).

W badanej grupie audytorów wewnętrznych 24 osoby nie odczuwały potrzeby posiadania certyfikatu zawodowego z audytu wewnętrznego. Tylko 12 badanych audytorów wewnętrznych posiadało certyfikaty zawodowe w audycie wewnętrznym (głównie to CIA, CGAP lub egzaminy na audytora wewnętrznego, przeprowadzane swojego czasu przez Ministerstwo Finansów), 3 osoby planowały je zdać w niedalekiej przyszłości (nie podali dokładnie, kiedy miałyby to nastąpić), natomiast 2 kolejne – w czasie prowadzenia badań były w trakcie zdawania egzaminu CIA. Poza tym respondenci (audytorzy wewnętrzni) mieli też inne certyfikaty (niezwiązane *stricte* z audytem wewnętrznym), np. potwierdzające znajomość języków obcych, uprawnienia doradcy podatkowego i biegłego rewidenta,

certyfikaty z zakresu IT oraz zarządzania projektowego, a także tytuł naukowy doktora. Członkami IIA było w sumie 10 audytorów wewnętrznych.

Wśród badanych audytorów wewnętrznych 12 piastowało funkcję zarządzającego audytem wewnętrznym (przed lub w trakcie prowadzenia badań), kolejne 3 osoby natomiast pracowały wcześniej³ jako zewnętrzny usługodawca, natomiast 2 audytorów wewnętrznych w momencie prowadzenia badań było zewnętrznym usługodawcą. W badanej grupie audytorów wewnętrznych 25 było zatrudnionych jako audytorzy wewnętrzni w organizacji (byli jej pracownikami w rozumieniu Kodeksu pracy). Dwóch kolejnych respondentów z grupy audytorów wewnętrznych nie było już aktywnych jako audytorzy wewnętrzni w momencie prowadzenia badań (choć dalej była aktywna zawodowo).

Charakterystyka respondentów według płci i reprezentowanego sektora zawarta jest w załączniku nr 4.

5.2. Opinie badanych na temat skuteczności audytu wewnętrznego

Respondenci we wszystkich grupach badawczych mieli problem ze zdefiniowaniem skuteczności audytu wewnętrznego, mówiąc o niej często opowiadali o skuteczności audytora wewnętrznego, stosowali te dwie frazy zamiennie i równoznacznie. Zdaniem respondentów, „różne są sposoby podejścia do skuteczności audytu wewnętrznego wśród audytorów wewnętrznych” (AW19, podobnie AW1, AW2 oraz AW5, AW9). Najczęściej skuteczność audytu wewnętrznego rozumiana była przez badanych audytorów wewnętrznych jako „moment, kiedy osoba audytowana przyjmie wnioski zasugerowane przez audyt wewnętrzny i będzie do nich na tyle przekonana, że z pełną świadomością i poświęceniem będzie chciała je wdrożyć i stosować” (AW6, podobnie 1AW, 3AW, AW1, AW4, AW5, AW7, AW9, AW14, AW17 oraz AW19). Audytorzy wewnętrzni odnosili też skuteczność audytu wewnętrznego do osiągniętych wyników, wyznaczonych celów oraz oczekiwań klientów audytu wewnętrznego. „Skuteczny audyt wewnętrzny sprawdza, jak daleko od wyznaczonego celu jest organizacja” (AW10). Skuteczność audytu wewnętrznego i jej przejawy często były dla respondentów „trudnodostrzegalne” (AW1) i „ciężkie do opisanego za pomocą definicji, bo to się »czuje«, a nie mówi” (AW4).

Definicjami skuteczności audytu wewnętrznego podawanymi przez audytorów wewnętrznych były także te, które opisywały ją w kontekście zmiany:

3 Przed zatrudnieniem na stanowisku audytora wewnętrznego (jako pracownik organizacji).

dokonanie rozsądnej zmiany w ramach istniejących zasobów [...], zmiana stanu obecnego na lepszy. Przy czym zmiana to nie tylko zmiana sensu stricte, ale też np. eliminacja marnotrawstwa, eliminacja czegoś, „co jest nie tak” (AW2, podobnie AW10), kiedy [...] po trzech do pięciu lat [po przeprowadzonym audycie – przyp. autorki] widać, że organizacja się zmieniła [...] (AW13).

Niektórzy badani audytorzy wewnętrzni postrzegali skuteczny audyt wewnętrzny jako wyznacznik ważności audytu wewnętrznego w organizacji (AW3 oraz AW10).

Zdaniem badanych audytorów wewnętrznych, istnieje „taka niepisana konieczność ta skuteczność tego audytu wewnętrznego” (AW13, podobnie AW11), „inaczej [gdyby audyt wewnętrzny nie był skuteczny – przyp. autorki] byłoby to marnotrawstwo wszystkiego, głównie czasu i pieniędzy, ale i siły wszystkich” (AW2). „Audytor wewnętrzny to metodolog [...]. Musimy więc podświadomie [...] myśleć o skuteczności audytu wewnętrznego” (AW4).

W swoich wypowiedziach badani audytorzy wewnętrzni, określając skuteczny audyt wewnętrzny, odnosili się także do: jakości, przysparzania wartości oraz sukcesu audytu wewnętrznego. „Składową skuteczności audytu wewnętrznego jest jego jakość” (AW13), albowiem „nie ma jakości, to i nie ma skuteczności” (AW1). Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że „jakość jest wtedy, kiedy spełniona jest przesłanka pracy zgodnej ze Standardami Instytutu Audytorów Wewnętrznych” (AW13, podobnie AW2, AW3, AW5, AW7, AW8 oraz AW12). Z kolei „przysparzanie wartości [...] wartość dodana, jest synonimem skuteczności audytu wewnętrznego” (AW5) – „stopień wykorzystania tego, co audyt wewnętrzny dostarcza – to jest ta wartość dodana” (AW13). Natomiast sukces i skuteczność audytu wewnętrznego była traktowana przez rozmówców albo równoważnie, albo nieostro. „Relacja między nimi [sukcesem a skutecznością audytu wewnętrznego – przyp. autorki], takie to niejasne, trudne do złapania w definicję, wielokierunkowe” (AW7). „Skuteczność [audytu wewnętrznego – przyp. autorki] to jednak nie zawsze będzie [jego – przyp. autorki] sukces” (AW1) i stwierdzenie przeciwne do niego: „sukces audytu wewnętrznego to skuteczność audytu wewnętrznego i skuteczność audytu wewnętrznego to sukces audytu wewnętrznego” (AW2). Dla innych audytorów wewnętrznych sukces jest wtedy, „kiedy ktoś mówi »na serio«, jako audytowany, że [...] został wykonany kawał dobrej roboty przez audytora wewnętrznego” (AW7).

Badani audytowani zaś wypowiadali się w sposób lakoniczny na temat skuteczności audytu wewnętrznego. Mieli największy problem (jako grupa badawcza) z wątkiem skuteczności audytu wewnętrznego (nie potrafili m.in. odpowiedzieć, co będzie jej wyznacznikiem). Badani audytowani definiowali skuteczność audytu wewnętrznego najczęściej przez jego nieobecność w organizacji albo jako taki instrument, którego działalności nie dostrzegają: „skuteczny audyt wewnętrzny to taki, który nie przychodzi i którego nie ma” (OA2), „nie istnieje, nie ma go w organizacji” (OA4). Jedna z badanych audytowanych opisała skuteczny audyt wewnętrzny jako sytuację, „kiedy [audytor wewnętrzny – przyp. autorki] siedzi sobie

cicho w pokoju zamkniętym na klucz i nam [audytowanym – przyp. autorki] nie przeszkadza” (OA1). Audytowani wskazywali, że tak rozumiany audyt wewnętrzny jest ich największym oczekiwaniem (OA1, OA2 oraz OA4) (więcej o oczekiwaniach w podrozdziale 5.5.2).

Rozumienie skuteczności audytu wewnętrznego przez badanych zarządzających organizacją zasadniczo utożsamiane było z sukcesem audytu wewnętrznego. Obrazowo tłumaczył to jeden z respondentów z tej grupy: „skuteczność audytu wewnętrznego nie będzie wtedy, kiedy się dojdzie do jakiegoś określonego punktu, tylko przejście tej określonej drogi. I to przejście to już sukces, a dojście – to ta skuteczność” (ZO3). Zarządzający organizacją definiowali też „skuteczność audytu wewnętrznego [będzie wtedy – przyp. autorki], kiedy zalecenia są realizowane” (ZO1), „reakcja organizacji na występowanie i mitygacja ryzyka, szykowanie się na przyszłe ryzyka” (ZO3). Jeden z badanych zarządzających organizacją podkreślił wyraźnie ludzki aspekt skuteczności audytu wewnętrznego: „aby audyt wewnętrzny był skuteczny i przysporzył wartości musi kłaść nacisk na ludzi. Wszystkich ludzi” (ZO4).

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że temat czynników skuteczności audytu wewnętrznego „może być nieaktualny już jutro [...], zmienia się wszystko, zmienia się też i czynniki, bo zmienia się organizacja, jej otoczenie, a siłą rzeczy i audyt wewnętrzny” (AW9). „Czynniki wpływające na skuteczność u mnie [w organizacji, w której pracuje audytor wewnętrzny – przyp. autorki] będą inne niż w innej, nawet w takiej samej organizacji. Chodzi o to, aby głębiej wejść w te czynniki, zobaczyć, co na nie wpłynie, wtedy można wyciągać wspólny mianownik” (AW1).

Według audytorów wewnętrznych jednym z czynników niesprzyjających skuteczności jest system wynagrodzeń audytorów wewnętrznych. Biorący udział w badaniu audytorzy wewnętrzni czuli, że nie odzwierciedla on dostatecznie specyfiki i trudności ich pracy. Dlatego wysuwali oni często postulat zmiany systemu wynagrodzeń na taki, który w większym stopniu (niż obecnie posiadany w organizacji) uwzględni specyfikę ich pracy, co (ich zdaniem) nie pozostanie bez wpływu na motywację, a w konsekwencji na skuteczność audytu wewnętrznego. Jeden z badanych respondentów podobny postulat odniósł do zmiany systemu oceniania dla wszystkich pracowników w organizacji i uwzględnienia w nim kryterium „współpracy z audytorem wewnętrznym” (AW2).

Dla respondentów jedną z większych „barier dla skuteczności [audytu wewnętrznego – przyp. autorki] to są te relacje” (AW9): „pokręcone” (AW4) i „delikatne” (AW17). Przez te relacje to „profesja trudna i wymagająca, o dużym obciążeniu emocjonalnym, wyczerpująca emocjonalnie, psychicznie i fizycznie, ale głównie psychicznie” (AW12). U audytorów zewnętrznych [w znaczeniu biegłych rewidentów – przyp. autorki] nie ma czasu na tworzenie sympatii/antypatii, bo u nich za tydzień, dwa będzie inny klient, audytorom wewnętrznym jest trudniej w tym względzie [...]” (AW6) (wątek relacji rozwinięty zostanie w rozdziale 5.3).

Dla badanych audytorów wewnętrznych relacje nie były jedynym czynnikiem niesprzyjającym skuteczności. Audytorzy wewnętrzni wskazywali też, że „często występuje niezrozumienie audytu wewnętrznego w ogóle oraz niechęć do jego zrozumienia [...] przez ściśle kierownictwo [w znaczeniu zarządzających najwyższego szczebla – przyp. autorki]” (AW5) (wątek ten zostanie rozwinięty w rozdziale 5.5.3).

Niedopasowanie polityki szkoleniowej do potrzeb audytorów wewnętrznych również było wymieniane jako jeden z czynników niesprzyjających skuteczności audytu wewnętrznego. „Kompetencje audytorów wewnętrznych powinny być ustawicznie doskonalone – to wie każdy, kto zajmuje się na poważnie audytem wewnętrznym. W rzeczywistości postulat ten bardzo trudno jest spełnić” (AW18).

Badani wskazywali na dwie sytuacje związane z niedopasowaniem polityki szkoleniowej. Pierwsza z nich jest ich zdaniem wtedy, kiedy w organizacji brakuje środków finansowych na szkolenia. „Chcą [zarządzający organizacją – przyp. autorki], by audytor wewnętrzny miał wiedzę specjalistyczną, był ekspertem, ale nie dają pieniędzy na szkolenia” (AW13). Z tych powodów m.in. badani audytorzy wewnętrzni muszą dokształcać na własną rękę, dla dobra organizacji (a nie siebie) i poza godzinami pracy (dziennik badacza). W kwestii szkoleń audytorzy wewnętrzni radzą sobie więc na własną rękę: robiąc „tak by było dobrze i korzystając z darmowych szkoleń, np. w KNF [Komisja Nadzoru Finansowego – przyp. autorki]” (AW1). Natomiast druga sytuacja dotyczy momentu, kiedy, co prawda, były organizowane szkolenia dla audytorów wewnętrznych, ale nie odpowiadały one ich potrzebom. Badani audytorzy wewnętrzni (AW7, AW11, AW12, AW15, AW16 oraz AW18) wskazywali, że zdarzało się tak, że byli oni wysyłani na szkolenia, bez uwzględnienia korzyści płynących z uczestnictwa w nich. Podawali oni też przykłady nieprzydatnych szkoleń, na jakie byli wysyłani, „bo tak zostało za-budgetowane, tak ma być i nie ma dyskusji” (AW1). Często audytorzy wewnętrzni nie dysponują własnym budżetem na szkolenia (dysponuje nim dział HR) (AW4, AW 15 oraz AW16), co uważają za duże ograniczenie dla rozwoju audytorów wewnętrznych, a przez co skuteczności audytu wewnętrznego.

Z niedopasowaniem polityki szkoleniowej wiąże się też inny czynnik skuteczności audytu wewnętrznego wymieniany przez większość badanych audytorów wewnętrznych. Badani respondenci (audytorzy wewnętrzni) zauważyli, że to niedopasowanie polityki szkoleniowej występuje głównie w kulturze organizacyjnej, która nie akceptuje audytu wewnętrznego. wsparcie i materialne, i niematerialne ze strony zarządzających organizacją jest określane przez respondentów (audytorów wewnętrznych) jako „fundamentalne dla skuteczności audytu wewnętrznego” (AW2, podobnie AW3, AW6, AW11 oraz AW12). „Trudnością dla skuteczności audytu wewnętrznego może być funkcjonowanie w jednostce, gdzie kierownik jednostki nie akceptuje audytu wewnętrznego i... we właściwy sposób nie ekspozuje tego audytu wewnętrznego i nie akceptuje go [...]. Jeżeli wszystkie sprawozdania i raporty będą szły *ad acta* i nie będą przekuwane w realizację zaleceń, to też

jest trudność dla skuteczności audytu wewnętrznego” (AW18), bo „to przełoży się na współpracę z audytowanymi i zarządzającymi organizacją” (AW3). Sytuacja ta spowoduje „później [w audytorach wewnętrznych – przyp. autorki] poczucie psychicznego obciążenia, brak motywacji wynikającej między innymi z braku nagród i motywatorów niepieniężnych, nieprzyjemne warunki pracy... brak wsparcia, krytyczna interpretacja wszystkiego, co robimy etc.” (AW16, podobnie AW3 oraz AW18), „wydłużona droga kontaktowa [do zarządzających organizacją – przyp. autorki]” (AW10) oraz „oczekiwanie długie na dokumenty” (AW16). Z opowieści audytorów wewnętrznych wynika, że brak środków finansowych na wsparcie działalności audytu wewnętrznego w organizacji najczęściej nie wynika z faktycznego i obiektywnego ich braku, a z niezrozumienia i niechęci wobec audytu wewnętrznego, które skutkuje brakiem przydzielenia środków finansowych komórce audytu wewnętrznego (AW20). Audytorzy wewnętrzni ubolewali, że często występuje „tłumienie działalności audytu wewnętrznego w organizacjach. To tłumienie może się przejawiać na różne sposoby, np. brakiem potrzebnych zasobów” (AW4). „To proste, oni nie dlatego nie dają, że nie mają, ale często, nie zawsze, dlatego, żeby zrobić nam na złość. Są pieniądze na różne, nie najpilniejsze rzeczy [...], my kiedyś ponad dwa lata na komputer czekałyśmy dla nowo zatrudnionego pracownika. Absurd! (AW16)”. AW18 też wskazuje na „brak zasobów na organizowanie pracy, na podnoszenie kwalifikacji, na jakieś np. materiały czy na... o oprogramowaniu nie mówię [...]” (AW18).

Respondenci (audytorzy wewnętrzni) wskazywali, że „cechy ludzi [...] są czynnikami skuteczności audytu wewnętrznego” (AW1, podobnie AW3, AW7, AW9 oraz AW12).

Skuteczny audytor wewnętrzny wyznaczony jest przez swoją osobowość, charakter i doświadczenie, to ostatnie przede wszystkim. Ale nie doświadczenie [zawodowe – przyp. autorki] jako audytor wewnętrzny, ale doświadczenie życiowe, organizacyjne; „gdzie z niejednego pieca chleb się jadło” (AW4).

Podobnie wskazuje jedna z zarządzających organizacją: „trzeba się urodzić audytorem wewnętrznym; mieć jakieś cechy charakteru, bo audytu wewnętrznego formalnie można się nauczyć, ale to nie wystarczy” (ZO5).

Inaczej podchodzi [do zadania audytowego – przyp. autorki] osoba, która przyjdzie z doświadczeniem zawodowym, ale bez certyfikatu zawodowego, a inaczej bez takiego doświadczenia, ale z certyfikatem. To się przekłada na efekt końcowy, czyli skuteczność audytu wewnętrznego (AW10).

Ci [...] bez tego obycia ludzkiego często to robią [...] „na odwal się”. Brak im tego życia, tego zapалу, tego zaangażowania [...]. Potem to wpływa na końcowy wynik, na to, że te rekomendacje nie przechodzą i w ogóle, że jest nie tak, jak powinno być [...], że są osoby zrażone do audytu wewnętrznego (AW5).

Młodzi audytorzy wewnętrzni [w znaczeniu osoby z małym doświadczeniem zawodowym w ogóle – przyp. autorki] myślą, że jak [są – przyp. autorki] po studiach z audytu, to już są audytorami

wewnętrznymi. Nic bardziej mylnego. Audytor wewnętrzny, który nie był po drugiej stronie, jako szeregowy, nie będzie nigdy dobry, nigdy skuteczny... To nawet trochę pycha by była [u tej osoby – przyp. autorki], brak „audytowej” pokory (AW1).

Często, aby zwiększyć skuteczność audytu wewnętrznego, „działania nie zależą już od audytora wewnętrznego. Ale to organizacja też musi mieć chęć do tego” (AW3), ponieważ „audyt wewnętrzny nie jest działalnością jednostronną, nie zależy wyłącznie od audytora wewnętrznego” (AW2). Audytowani nie widzą swojej roli w skuteczności audytu wewnętrznego (OA1, OA2, OA3, OA4 oraz OA5). Zarządzający organizacją uznali zaś, że mają rolę w skuteczności audytu wewnętrznego, ale nie potrafili określić dokładnie, na czym ta rola miałaby polegać (ZO1, ZO2, ZO3 oraz ZO5).

Najwięcej na temat czynników skuteczności audytu wewnętrznego (co wydaje się zrozumiałe) wypowiadali się audytorzy wewnętrzni. Ich zdaniem, na skuteczność audytu wewnętrznego wpływa szereg czynników, które sprzyjają skuteczności bądź nie sprzyjają (tabele 28 i 29).

Tabela 28. Czynniki sprzyjające skuteczności audytu wewnętrznego wymieniane przez respondentów

Lp.	CZYNNIKI SPRZYJAJĄCE SKUTECZNOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO
1	komunikacja w organizacji „brak błędów w komunikacji podczas wykonywanego audytu wewnętrznego” (AW3, podobnie AW6) „narzędzia informatyczne” (AW19, podobnie AW20) „niewadliwy obieg informacji w organizacji” (AW16)
2	pozycja audytora wewnętrznego w organizacji „wysokie umocowanie audytora wewnętrznego w organizacji” (OA1)
3	dotyczące specyfiki organizacji „kultura organizacyjna dostosowana do audytu wewnętrznego, taki klimat do audytu wewnętrznego” (AW1, podobnie AW6 oraz AW15)
4	rozumienie audytu wewnętrznego przez interesariuszy audytu wewnętrznego „skuteczności audytu wewnętrznego sprzyja rozumienie audytu wewnętrznego” (AW3, podobnie AW1, AW4, AW5, AW7, AW9 oraz AW12)
5	relacje interpersonalne „budowanie odpowiedniej relacji międzyludzkiej” (AW11, podobnie AW2)
6	kompetencje audytora wewnętrznego „na pewno kompetentny audytor wewnętrzny będzie sprzyjał skuteczności audytu wewnętrznego” (AW12, podobnie AW13, AW15, AW16, AW18, ZO1 oraz ZO3)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 29. Czynniki niesprzyjające skuteczności audytu wewnętrznego wymieniane przez respondentów

Lp.	CZYNNIKI NIESPRZYJAJĄCE SKUTECZNOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO
1	związane z ludźmi • „zwiększone zjawisko rotacji audytorów wewnętrznych (ZO1, podobnie ZO2 oraz OA2) • „niewłaściwe zarządzanie komórką audytu wewnętrznego” (AW12) • „brak zasobów osobowych” (AW1, podobnie AW3, AW4, AW5, AW8, AW19 oraz ZO2) • „niewystarczające zasoby finansowe [...] wykorzystywane w audycie wewnętrznym” (AW1, podobnie AW3 oraz AW5) • „nieznajomość wzajemnych oczekiwań” (AW8, podobnie AW3) • „utrudnianie pracy audytorom wewnętrznym w organizacji” (AW2, podobnie AW3, AW10 oraz AW12) • „brak zaufania do audytora wewnętrznego i jego pracy (AW1, podobnie AW17) • „brak umiejętności miękkich i społecznych audytorów wewnętrznych” (AW1, podobnie AW3 oraz AW5) • „niewystarczająca liczba szkoleń dla audytora wewnętrznego (AW1, podobnie AW2, AW3, AW4, AW8, AW10, AW11, AW12, AW14, AW15 oraz AW20) • „niedobory kadrowe – ilościowe i jakościowe” (AW15, podobnie AW3) • „cechy charakterologiczne i osobowościowe poszczególnych jednostek” (AW9, podobnie AW18) • „zła wola zarządzających organizacją i audytowanych” (AW2) • „ignorowanie rekomendacji przez zarządzających organizacją” (AW12, podobnie AW14, AW15 oraz AW20) • „brak wsparcia dla działalności komórki audytu wewnętrznego ze strony zarządzających organizacją” (AW15, podobnie AW18) • „przeszłe doświadczenia audytowanych” (AW1, podobnie AW3, ZO1 oraz ZO3) • „nieadekwatny system wynagrodzeń i oceniania dla audytorów wewnętrznych (AW12, podobnie AW10 oraz AW14)
2	niezrozumienie audytu wewnętrznego • „brak wiedzy audytowanych na temat audytu wewnętrznego” (AW2, podobnie AW4, AW5, AW7, AW8, AW9, AW10, AW11 oraz AW12) • „redukowanie audytu wewnętrznego do działalności finansowej” (AW11, podobnie AW4, AW7 oraz AW11) • „niewspieranie audytu wewnętrznego przez menadżerów, wynikające najczęściej z ich niewiedzy” (AW2, podobnie AW20) • „niezrozumienie roli audytu wewnętrznego w organizacji” (AW17) • „niesprzyjająca działalności audytu wewnętrznego kultura organizacji, jej klimat” (AW14) • „redukowanie audytu wewnętrznego do zagadnień, nad którymi się nie dyskutuje, nie zagłębia” (AW12)

Lp.	CZYNNIKI NIESPRZYJAJĄCE SKUTECZNOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO
3	natura audytu wewnętrznego „negatywna percepcja audytu wewnętrznego przez członków organizacji” (AW14) „niechęć do bycia audytowanym” (AW1, podobnie AW4, AW5, AW6, AW8, AW9, AW11, AW12 oraz AW14) „zbyt dużo obszarów, które powinny zostać objęte audytem” (AW3) „charakter zawodu audytora wewnętrznego” (AW20, podobnie AW3, AW7 oraz AW10)
4	pozycja audytora wewnętrznego w organizacji „brak przekonania o słuszności i potrzebie bycia audytu wewnętrznego w organizacji. [...] traktowanie go jako obowiązku prawnego (AW2, podobnie ZO1) „niedopasowanie działalności komórki audytu wewnętrznego do strategii organizacji, niejasna definicja celów organizacji” (1AW, podobnie 3ZO)
5	związane z brakiem etyki audytora wewnętrznego „audytor wewnętrzny, który za nic ma etykę zawodową i istotę tego zawodu” (AW4, podobnie AW7 oraz ZO1) „audytor wewnętrzny, który chce pokazać za wszelką cenę swoją wyższość, kim on niby nie jest” (AW7, podobnie AW1, AW4, AW9, OA1, ZO1 oraz ZO3)

Źródło: opracowanie własne.

Z analizy tabeli 28 i 29 wynika, że dominują czynniki związane z kapitałem ludzkim. Respondenci nie wskazywali na czynniki spoza organizacji.

5.3. Ocena wiedzy i umiejętności audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją

5.3.1. Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych

Według badanych audytorów wewnętrznych, aby audyt wewnętrzny był skuteczny, „jego wiedza jest, raczej musi być, czasem nieograniczona” (AW16, podobnie AW3, AW7, AW14). „Audyty wewnętrzne wymagają od osób, które się nim zajmują, posiadania wielu wiedzy i umiejętności” (AW11, podobnie AW13). Wiedza i umiejętności niezbędne dla skuteczności audytu wewnętrznego były charakteryzowane przez badanych audytorów wewnętrznych także poprzez odniesienie do interdyscyplinarności audytorów wewnętrznych. „Tak naprawdę osoba, która jest

audytorem wewnętrznym to powinna mieć wiedzę i umiejętności z zarządzania projektami, i z zarządzania jakością, i z logistyki, i z marketingu, i z... z każdego innego obszaru. Tego się nie da fizycznie zrobić, ale tak powinno być” (AW4).

Osoby, które się tym [audytem wewnętrznym – przyp. autorki] zajmują, także na polu naukowym, są ... są z jednej strony najbardziej interdyscyplinarni, jak to sobie można tylko wyobrazić, a z drugiej muszą widzieć powiązania ze wszystkim. Gdy do tego dojdzie jeszcze pokora, właściwa tylko tym osobom, które naprawdę, [...] o co w tym wszystkim chodzi, to chyba jest najwyższymi ceniony gatunek „człowieka organizacyjnego” i powinno się go szanować ze wszystkich możliwych sił. Tak teoretycy, jak też praktycy z audytu wewnętrznego, są jednocześnie psychologiem, socjologiem, finansistą, księgową, marketingowcem, logistyką, HRowcem, prawnikiem, *compliance officerem*, specjalistą od ryzyka, detektywem, lekarzem, księdzem na spowiedzi, specjalistą od reklamy, nauczycielem, społecznikiem, policjantem, strażakiem, mediatorem, jasnowidzem, a nawet spowiednikiem organizacji, specjalistą od zachowania [...], od wszystkiego (AW5, podobnie AW15).

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali na istotność pokory audytora wewnętrznego dla skuteczności audytu wewnętrznego:

oprócz wiedzy audytora wewnętrznego, to też jego pokora, to tak naprawdę jest tym, co kreuje skutecznego audytora wewnętrznego. Pokora sprawia, że ta wiedza, którą on ma, jest wykorzystywana w dobry i pożądany sposób. Bez pokory, ale z zachowaniem typu „wiem lepiej, ja wszechwiedzący i wszechmocny audytor wewnętrzny” to nic dziwnego, że ludzie reagują, jak reagują (AW13, podobnie AW1 oraz AW19).

Respondenci (audytorzy wewnętrzni) mówili, że wiedza i umiejętności metodyczne audytora wewnętrznego tak naprawdę nie zapewnią nigdy skuteczności audytu wewnętrznego. Wskazywali, że wiedzę teoretyczną z zakresu przeprowadzania audytu wewnętrznego względnie łatwo jest zdobyć – nie jest ona najważniejsza z punktu widzenia skuteczności audytu wewnętrznego. Ważniejsze, w opinii badanych audytorów wewnętrznych, są umiejętności interpersonalne audytora wewnętrznego. „Bycie audytorem wewnętrznym nie zamyka się w tym, co on wie i co potrafi zrobić. To jest coś więcej [...]” (AW1).

Kiedy audytorzy wewnętrzni mają silnie rozwinięte umiejętności społeczne, mają ciekawość ludzi i świata, działają w sposób zgodny z etosem zawodu, mają zapewnione wystarczające zasoby oraz wsparcie ze strony zarządzających organizacją są zdolni do kształtowania pozytywnych relacji, a w konsekwencji skuteczności audytu wewnętrznego (AW4).

Respondenci często utożsamiali umiejętności z cechami charakteru i osobowością audytora wewnętrznego.

Wiedza i umiejętności audytora wewnętrznego będą na nic, bez refleksyjności audytora wewnętrznego; skuteczny audytor wewnętrzny to refleksyjny audytor wewnętrzny, który z boku, by się mogło wydawać, że jest zamyślony, nieobecny duchem, nie chce z nikim gadać, a on „mili i przeżuwa” i rozbraja na czynniki pierwsze. Refleksyjny audytor podejmuje trud namysłu nad własnym działaniem i ma odwagę do tego. Ma systematyczny proces myślowy i systematyczna

ocena [jest dokonywana – przyp. autorki] w pierwszej kolejności najpierw siebie, potem innych (AW9).

Umiejętności audytora wewnętrznego były też opisywane przez audytorów wewnętrznych w sposób bardziej obrazowy:

[audytor wewnętrzny – przyp. autorki] ma specjalny „nos audytora wewnętrznego”. Czasem intuicja i instynkt audytorów wewnętrznych może włączyć do audytowanych obszarów te obszary, które nie zostały ujęte w planie audytu. Dlatego jest potrzebne to doświadczenie życiowo-zawodowo-pozaaudytowe, wtedy audyt wewnętrzny będzie i wiarygodny, i skuteczny (AW2).

Do wiarygodności audytora wewnętrznego nawiązała też inna badana audytorka wewnętrzna: „częste kontakty z innymi, współpraca zamiast rywalizacji, pogłębienie więzi z audytowanymi, wymagają zaufania i autentyczności audytora wewnętrznego [...]. A ta autentyczność przychodzi z wiekiem” (AW13).

Młode osoby mogą nam, audytorom wewnętrznym, trochę „popsuć robotę i *image*” (AW3). Wiedza audytorów wewnętrznych nie powstaje z dnia na dzień, ani z momentem zdobycia określonych kwalifikacji zawodowych [...], to coś więcej (AW13).

Audytorzy wewnętrzni uczestniczący w badaniu właściwym wskazywali m.in. na to, że wiedza audytora wewnętrznego jest odbiciem wiedzy audytowanych: „audytor [wewnętrzny – przyp. autorki] jest »mądry mądrością swoich audytowanych«” (AW13).

Audytor wewnętrzny daje wiedzę audytową, opartą głównie na analizie ryzyka i analizie problemów. Pokazuje, gdzie ewentualnie może iść „coś nie tak”, ale to audytowany jest ekspertem w swoim obszarze, dlatego [audytor wewnętrzny – przyp. autorki] razem z audytowanym mają siłę do zmian (AW2).

Inni badani audytorzy wewnętrzni podkreślali, że audytor wewnętrzny nie ma obowiązku posiadania wiedzy z obszarów pozaaudytowych, ale powinien wiedzieć, czego nie wie (AW1, AW3, AW11 oraz AW15). „Trzeba pamiętać, że audyt wewnętrzny nie jest ekspertem z innych dziedzin, on jest ekspertem od audytu wewnętrznego” (AW3, podobnie AW5). „Audytor wewnętrzny wnosi wiedzę, a nie dane. I ta wiedza jest daną zarządczą” (AW5).

To jest częsty zarzut audytowanych wobec audytorów wewnętrznych, że on, lub ona, lub oni nie wie, co ja [audytor wewnętrzny – przyp. autorki] tutaj robię. [Mówią, że – przyp. autorki] „jestem przecież menadżerem projektu” albo „tutaj zęby zjadłem, a pan mnie...” wtedy część audytorów wewnętrznych ma problem komunikacyjny i robi „krok w tył”, to znaczy przyjmują pokornie ten komunikat, ale zasadniczą metodą na to [jest to – przyp. autorki], że audytor wewnętrzny jest specjalistą od audytu wewnętrznego, nie musi być specjalistą z dziedziny, którą bada (AW5).

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że „dla zwiększenia skuteczności w większych⁴ zespołach audytowych występuje specjalizacja audytorów wewnętrznych, jest

4 Większy zespół był przez respondenta rozumiany jako „około 15–20 audytorów wewnętrznych na całą organizację” (AW3).

audytor wewnętrzny IT, audytor wewnętrzny od zamówień publicznych, audytor wewnętrzny bardziej finansowy” (AW3). „Jednak nie wszystkie komórki [audytu wewnętrznego – przyp. autorki] mogą sobie na taką specjalizację pozwolić, bo koszty, wiadomo” (AW4). To powoduje, że „audytor wewnętrzny musi znaleźć ten magiczny sposób, aby w krótkim czasie stać się ekspertem we wszystkim, z tego względu, że powinien mieć wiedzę twardą o tym, co audytuje, natomiast nie ma takiej fizycznej możliwości, aby znał się na wszystkim” (AW10). Dlatego „audytor wewnętrzny ma jednak przede wszystkim wiedzieć, gdzie szukać (AW19). Ponadto „może, a w zasadzie musi się, oczywiście, doksztalcać w wielu dziedzinach, nie tylko z tego, »jak audytować« [...], ale także tych [obszarów – przyp. autorki], które audytuje” (AW16). „Po stronie audytu wewnętrznego, audytora wewnętrznego rozwój organizacji i jej otoczenia wymusza nabywanie nowych wiedzy i umiejętności, a po stronie organizacji – czerpanie realnych korzyści z audytu wewnętrznego, a [audytowani i zarządzający organizacji – przyp. autorki] nie wiedzą, czym dokładnie zajmuje się audyt wewnętrzny [...]” (AW6). „Zmiany, jakie dokonują się w audycie wewnętrznym (jako profesji) i w organizacjach, powodują rosnące zapotrzebowanie na określone kompetencje audytorów wewnętrznych (AW4). Dlatego, jak tłumaczył jeden z badanych audytorów wewnętrznych: „rozwój zawodowy audytorów wewnętrznych najczęściej jest wszechstronny, szeroki i wymaga szczególnej gotowości do podnoszenia swoich kompetencji” (AW5, podobnie AW12). Choć audytorzy wewnętrzni określili ten wymóg podnoszenia kompetencji jako istną „tyranię ciągłego rozwoju i ciągłych szkoleń [...]” (AW16, podobnie AW1, AW7, AW11 oraz AW19), to dalej przyznali, że „w gruncie rzeczy to bardzo fajne jest; gdyby się nie lubiło doksztalcać, nie byłoby się skutecznym audytorem wewnętrznym” (AW7, podobnie AW1, AW2, AW11 oraz AW19). „Zmieniające się warunki na rynku pracy dla audytorów wewnętrznych wymagają od nas [audytorów wewnętrznych – przyp. autorki] nabywania nowych i ciągle doskonalenie już posiadanych kompetencji” (AW12).

Wśród audytorów wewnętrznych (respondentów) można było odnaleźć opinie, że to głównie reprezentowane przez nich postawy i osobowość jest kluczowe dla osiągnięcia skuteczności audytu wewnętrznego. Wykształcenie formalne „jest [istotne dla skuteczności audytu – przyp. autorki], ale ma mniejsze znaczenie” (AW1). AW7 wskazywał, że:

można uznać, że audytorzy wewnętrzni wnoszą do organizacji różnorodność posiadanej wiedzy, umiejętności. Audytor wewnętrzny potrafi spojrzeć „poza i ponad swoje biurko”. Ta holistyczna perspektywa daje mu możliwość dostrzegania trendów, odkrywania nieefektywności, rekomendowania najlepszych praktyk z innych obszarów organizacji [...] (AW7).

Choć „audytor wewnętrzny ma pełen bagaż umiejętności (AW12, podobnie AW1), które „mają charakter raczej uniwersalny” (AW4), to „te umiejętności to tak naprawdę obracają się wokół umiejętności międko-ludzkich i określonych cech charakteru [audytora wewnętrznego – przyp. autorki]” (AW12).

Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy audytorów wewnętrznych ukazuje tabela 30.

Tabela 30. Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy audytorów wewnętrznych

WIEDZA	UMIEJĘTNOŚCI
• „wiedza życiowa” (AW1, podobnie AW4 oraz AW14) • „wiedza zawodowa, audytowa” (AW8, podobnie AW9, AW10, AW11, AW13, AW15 oraz AW18) • „wiedza projektowa” (AW8, podobnie AW9, AW10, AW11, AW13, AW15 oraz AW18) • „wiedza z zakresu informatyki i nowoczesnych technologii” (AW1, podobnie AW2, AW4, AW8 oraz AW9) • „wiedza z zakresu ekonomii” (AW1, podobnie AW3, AW5 oraz AW9) • „wiedza z zakresu pozostałych mechanizmów kontrolnych w organizacji” (AW3) • „wiedza z zakresu rachunkowości” (AW1) • „wiedza z zakresu obszaru działania organizacji” (AW3) • „wiedza audytora wewnętrznego dotycząca właściwego postępowania z ludźmi” (AW3) • „solidna podstawa merytoryczna wykonywanego zawodu, jak np. znajomość standardów” (AW12)	• „umiejętność współpracy, tu się wszystko zawiera” (AW2) • „umiejętność przekonywania oraz takt nieustępliwości w działaniu” (AW7) • „umiejętność wzbudzania zaufania” (AW8, podobnie AW9 oraz AW10) • „umiejętność z zakresu prowadzenia audytu wewnętrznego” (AW3) • „zmiana w dzisiejszym świecie jest czymś naturalnym, jest czymś stałym, i audyt powinien być otwarty, audytor wewnętrzny powinien być otwarty na zmiany. To ważna, chyba druga najważniejsza umiejętność audytora wewnętrznego” (AW8) • „umiejętności komunikacyjne” (AW2, podobnie AW3, AW7, AW11 oraz AW12) • „umiejętność otwarcia się na nowość” (AW2)

Źródło: opracowanie własne.

Za umiejętności kluczowe dla audytorów wewnętrznych zostały uznane umiejętności współpracy i komunikacji.

Otwarta, uczciwa komunikacja, to ona kształtuje audyt wewnętrzny, ten skuteczny; [...] porozumieć się z drugim człowiekiem to jest sztuka. Jeżeli audytor wewnętrzny to potrafi, to to pomaga w pracy, to zupełnie inaczej przebiega praca. Tak naprawdę już wtedy są wszyscy wygrani (AW1).

Badani audytorzy wewnętrzni wielokrotnie podkreślali, że audytowanie to budowanie: „dialogu” (AW4), „nici porozumienia” (AW5), „współpracy” (AW9 oraz AW13), „wzajemnego zaufania” (AW2). Najpełniej wyrażone jest to w sformułowaniu jednej z audytorek wewnętrznych: „myślę, że [słowo – przyp. autorki] »razem« to może być słowo klucz dla audytu [wewnętrznego – przyp. autorki]” (AW4). Podobnie wskazywała inna respondentka (audytorka wewnętrzna): „to [umiejętność budowania dialogu i atmosfery współpracy ze wszystkimi – przyp. autorki] kluczowa umiejętność audytora wewnętrznego” (AW13).

Badani audytorzy wewnętrzni nie byli do końca zgodni co do tego, czy wiedza z rachunkowości (i na jakim poziomie) jest potrzebna dla skutecznego audytu wewnętrznego. Część z respondentów uważała, że „wiedza z rachunkowości nie jest absolutnie potrzebna” (AW15, podobnie AW11, AW12, AW14 oraz AW19). Badani audytorzy wewnętrzni tłumaczyli, że „wiedzę z rachunkowości powinien mieć biegły rewident” (AW1), który „skupia się bardziej na cyferkach, my [audytorzy wewnętrzni – przyp. autorki] raczej na kwestiach organizacyjnych, nie ograniczamy się do jednego wycinka [podczas badania – przyp. autorki]. Jesteśmy bardziej całościowi” (AW20). „To [wiedza z rachunkowości – przyp. autorki] jest kwestia dla biegłych rewidentów” (AW11). Audytorzy wewnętrzni „powinni móc sobie wszystko wyczytać i potrafić znaleźć, a niekoniecznie znać szczegóły [...]” (AW16, podobnie AW11). „Audytorzy wewnętrzni muszą wiedzieć więcej o ludziach i zarządzaniu, [...] psychologii niż o rachunkowości” (AW18). AW9, AW13, AW17 oraz AW18 wskazywali, że to jest wiedza podstawowa, obok sposobu, w jakim powinno się przeprowadzić audyt wewnętrzny. Osoby te były jednak w zdecydowanej mniejszości wśród audytorów wewnętrznych biorących udział w badaniu właściwym.

Badani audytorzy wewnętrzni nie byli też zgodni, które umiejętności są ważniejsze: typowo merytoryczne, związane z metodyką audytu wewnętrznego, czy umiejętności społeczne, w tym przypadku rozumiane przez nich bardzo szeroko. Większość badanych audytorów wewnętrznych uważała, że nie można wyróżniać, które umiejętności są ważniejsze (AW1, AW3, AW4, AW5, AW6, AW7, AW8, AW9, AW10, AW15 oraz AW16). Obrazowo zostało to wytłumaczone przez AW1, AW5 oraz AW9: „nie ma audytora wewnętrznego bez umiejętności metodycznych, nie ma audytora bez tych umiejętności »niemetodycznych«” (AW1).

Ja bym to powiedział tak: niech on używa lewej i prawej półkuli. Lewa to policzalne, racjonalne, wymierne, prawa – wyobraźni, kreatywności. Część z ludzi ma bardziej rozwiniętą jedną półkulę, a inną mniej. A mózg jest ważny jako całość” (AW9). „To trochę tak jak gdyby zapytać: „kto jest ważniejszy dla rozwoju dziecka [...]: mama czy tata?” (AW5).

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że wiedza i umiejętności to pochodzą głównie doświadczenia zawodowego audytora wewnętrznego. Dlatego pojawiały się „wątpliwości, czy młodzi⁵ powinni być audytorami wewnętrznymi, np. tacy zaraz po studiach” (AW4). Gdyby głos większości respondentów miał decydować, to audytorami wewnętrznymi nie mogłyby być osoby młode, niedoświadczone, bez wiedzy zawodowej, życiowej. Argumentem respondentów (audytorów wewnętrznych) „na nie” było m.in. to, że, „nie mają oni [osoby młode jako audytorzy wewnętrzni – przyp. autorki] doświadczenia pracy »po drugiej stronie«, nie wiedzą, jakie mogą być ta naprawdę przeszkody takie formalne, interpersonalne, organizacyjne w organizacji, w pracy” (AW7, podobnie AW1, AW9 oraz AW13). Dla

5 Respondent przez „młodych” rozumiał „młode osoby, najczęściej zaraz po studiach, z doświadczeniem zawodowym do 15 lat”.

„osób młodych, które nie przeszły wcześniej przez to, to jest to dla nich wszystko takie zero-jedynkowe” (AW8). AW13 wskazywała dobitnie, że „osoby po studiach nie mogłyby [być audytorem wewnętrznym – przyp. autorki], nie sprawdziłyby się! Nie! Nie! Nie! I ja to mówię z całą odpowiedzialnością!”. Ten punkt widzenia tłumaczył jeden z badanych audytorów wewnętrznych: „trudnością może być, dla takiego młodziutkiego audytora wewnętrznego na początku swojej kariery zawodowej w ogóle, brak wiedzy i umiejętności, obycia” (AW1). Inni respondenci określali minimalną granicę doświadczenia zawodowego, od której zgodziliby się przyjąć taką młodą osobę: „osoba ta musiałaby mieć minimum 10, 15 lat [doświadczenia zawodowego – przyp. autorki] i to na różnych stanowiskach” (AW16, podobnie AW1). „To trzeba mieć doświadczenie i wyczucie by wiedzieć, co i jak się dzieje” (AW16), ponieważ „audytor [wewnętrzny – przyp. autorki] to osoba z doświadczeniem, z cechami [charakteru – przyp. autorki], jako pewne ukoronowanie kariery zawodowej, a nie osoba zaraz po studiach” (AW9), a „młody audytor wewnętrzny, o mniejszym doświadczeniu, nie będzie nigdy równoprawnym partnerem dla nikogo z organizacji” (AW2). Natomiast kontrargument opierał się głównie na tym, że takie młode osoby „można sobie wychować” (AW8, podobnie AW12 oraz AW19) i „mają one świeży umysł” (AW14, podobnie AW20). Jednak zwolennicy tego podejścia byli w zdecydowanej mniejszości (12 do 6, przy 2 wstrzymujących się audytorów wewnętrznych biorących udział w badaniu właściwym).

W kwestii wiedzy i umiejętności audytorów wewnętrznych audytowani dyplomatycznie wskazywali, że „audytor wewnętrzny powinien posiadać taką umiejętność i taką wiedzę, jaka jest mu najbardziej potrzebna do konkretnego zadania” (OA1, podobnie OA3, OA4 oraz OA5). Wskazania dotyczące wiedzy i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy audytowanych przedstawia tabela 31.

Tabela 31. Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy audytowanych*

WIEDZA	UMIEJĘTNOŚCI
• „wiedza o organizacji” (OA2) • „wiedza audytowa” (OA1)	• „umiejętność dochowania dyskrecji” (OA2) • „umiejętności interpersonalne” (OA3) • „umiejętności komunikacyjne” (OA5) • „umiejętność dobrego tłumaczenia” (OA1) • „umiejętności analityczne” (OA2) • „umiejętność dyplomatycznego spojrzenia na rzeczywistość” (OA1) • „umiejętności z zakresu inteligencji emocjonalnej” (OA4)

* Część wskazań jest tożsama z oczekiwaniami audytowanych co do wiedzy oraz umiejętności audytorów wewnętrznych.

Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak audytowani, zarządzający organizacją nie byli „zbyt rozmowni” w kwestii wiedzy i umiejętności audytorów wewnętrznych, jeden z nich wskazał, że „coś tam na pewno powinien mieć i coś tam wiedzieć” (ZO1). Wskazania

dotyczące wiedzy i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy zarządzających organizacją zostały zawarte w tabeli 32.

Tabela 32. Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy zarządzających organizacją*

WIEDZA	UMIEJĘTNOŚCI
• „gruntowna wiedza ekspercka z danego obszaru” (ZO2) • „wiedza, czego się dowiedzieć, a co odpuścić” (ZO1) • „znajomość organizacji, regulacje, które obowiązują” (ZO4) • „wiedza <i>jak audytować</i>” (ZO2) • „znajomość specyfiki ryzyka, na jakie organizacja jest narażona” (ZO1) • „wiedza <i>compliance</i>owa” (ZO4) • „wiedza z zakresu znajomości różnych potrzeb i oczekiwań interesariuszy audytu wewnętrznego” (ZO1)	• „umiejętność wyciągania informacji” (ZO1) • „umiejętności komunikacyjne” (ZO3) • „umiejętności związane z szeroko rozumianym profesjonalizmem” (ZO3) • „umiejętności przewidywania problemów, umiejętności rozwiązywania aktualnych problemów oraz zapobieganiu ich ponownemu się pojawieniu w przyszłości” (ZO4) • „umiejętność zmieniania ludzkich zachowań” (ZO5) • „umiejętność odpowiedniego <i>dealowania</i> z problemami” (ZO1) • „umiejętności prawnicze” (ZO2) • „umiejętność dociekliwości audytora wewnętrznego” (ZO6)

* Część wskazań jest tożsama z oczekiwaniami zarządzających organizacją co do wiedzy oraz umiejętności audytorów wewnętrznych.

Źródło: opracowanie własne.

Badani zarządzający organizacją oczekiwali od audytorów wewnętrznych głównie umiejętności społecznych oraz wiedzy gruntowanej, nie tylko z zakresu audytu wewnętrznego, ale także z zakresu audytowanego obszaru.

Odpowiadając na pytania dotyczące wiedzy i umiejętności skutecznych audytorów wewnętrznych, jeden z zarządzających organizacją (ZO6) zauważył podobieństwo pomiędzy audytem wewnętrznym a duchowością ignacjańską, która jest duchowością pytań. Respondent porównał audyt wewnętrzny do rachunku sumienia w wersji ignacjańskiej, który nie pyta o grzechy, tylko o to, „dlaczego zrobiłeś tak, a nie inaczej, co cię do tego skłoniło, że zboczyłeś z drogi, [...] co masz zrobić teraz, aby uniknąć tego w przyszłości”. Podobny wydźwięk miała wypowiedź innego zarządzającego organizacją, który stwierdził, że audyt wewnętrzny jest uznawany też za „instytucję refleksyjną” (ZO2). „W pracy audytorów wewnętrznych ważne jest, aby kształtować kompetencje narzędziowe (metodyczne) oraz interpersonalne. Nie może skupiać się wyłącznie na tym, jak wykonać audyt wewnętrzny. Choć oczywiście zdarzają się wśród audytorów wewnętrznych »puste rytuały«”⁶ (ZO3).

6 Badany tłumaczył je jako „robienie audytu dla samego robienia, odhaczanie bezsensowne checklisty, z której nic nie wynika. W ogóle audyt, z którego nic nie wynika, poza niepotrzebnymi papierami” (ZO3).

Badani audytorzy wewnętrzni, odpowiadając na pytania dotyczące wiedzy oraz umiejętności, bardzo często powoływali się na zaufanie⁷. „Zaufanie do audytu wewnętrznego jest pochodną wiedzy i umiejętności posiadanych przez audytora wewnętrznego” (AW1). Wskazywali, że audytor wewnętrzny to „specyficzny zawód, który wiąże się ze sztuką dyplomacji i pośrednio zaufaniem” (AW1) i „na straży tego zaufania stoi audytor wewnętrzny” (AW5). Podkreślali oni też „zaufaniotwórczy” charakter swojej pracy: „audyt [wewnętrzny – przyp. autorki] to nie jest brak zaufania. Wręcz przeciwnie. Audyt wewnętrzny jest wyrazem tego, że jest zaufanie w organizacji, nie tylko do jego pracy, jego samego, ale w ogóle” (AW4).

5.3.2. Wiedza i umiejętności audytowanych

Do wiedzy oraz umiejętności audytowanych z różną szczegółowością odnosili się badani ze wszystkich grup. Audytorzy wewnętrzni, z którymi rozmawiała autorka, skarżyli się na to, że samo słowo „audyt” (bez przymiotnika „wewnętrzny”) używane jest przez audytowanych w różnych kontekstach znaczeniowych i że zdarzają się „nagminne problemy z terminologią” (AW15). Respondenci zwrócili uwagę, że obecnie nastąpiło wyjątkowe przesycenie audytem jako słowem: „audyt jest bardzo nośnym słowem” (ZO5). „Obecnie słowo to słyszy się obecnie częściej niż kiedykolwiek” (1AW). Niektórzy wręcz boją się, że „audytor wewnętrzny wyskoczy im z łódzki” (1AW). Ale przecież, „trudno jest opatentować tę nazwę [audyt – przyp. autorki]” (AW5). „Audyt w ogóle to jest słowo wytrych trochę. Najlepiej nazwać coś audytem, nie wiedząc, co »audyt« naprawdę oznacza, co się za nim kryje. Poza tym, weźmy »kontrolę« – audyt brzmi lepiej, poważniej, dostojniej [...]” (AW3). „Každy to mówi, każdy to słyszał, ale nie bardzo wiadomo, co się pod tym kryje [...]. A audytowani to już w ogóle mają z tym problem” (AW10). Za nazwą „audyt” kryją się różne wyobrażenia wśród audytowanych i zarządzających organizacją⁸. „I z punktu widzenia zarządzania to trochę wszystko jedno jak to się nazywa, z punktu widzenia istoty, skuteczności to jest bardzo kluczowa rzecz. Oczywiście »audytor nocny« jest takim przykładem deprecjacji zawodu i próby nadania godności zawodom, których istota tego zawodu nie pozwala na zbyt duży prestiż” (AW5)⁹. Zastanawiające dla niektórych audytorów wewnętrznych było to,

7 O zaufaniu badani respondenci wspominali także przy okazji omawiania innych wątków, m.in. postaw.

8 Gorący (2013) przeprowadził badanie wśród studentów nieekonomistów, z których wynika, że znajomość audytu wewnętrznego jest „nikła”: 60% respondentów stwierdziło, że audyt wewnętrzny zajmuje się kontrolą. Gorący (2013) podejrzewa, że znajomość audytu wewnętrznego wśród społeczeństwa polskiego jest niewielka. Potwierdziły to też badania Lange (2016).

9 Inny audytor wewnętrzny też nawiązał do tego wątku mówiąc: „przykładem takiej deprecjacji zawodu może być też ogłoszenie o pracę dla nocnego audytora wewnętrznego, które de facto, sądząc po opisie stanowiska, opisywało stanowisko ochroniarza, a nie audytora

że „audytowani często nie są w stanie poradzić sobie z tym, co jest im nieznane; to zaś, co nieznane – przeraża. A taki nieznany wciąż ten audyt wewnętrzny jest” (AW1, podobnie AW8). „Nie wiem, czy ktokolwiek, kiedykolwiek go »odczaruje«” (AW2).

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że nazywanie audytem wszystkiego ma wpływ na rozumienie audytu wewnętrznego. „Żle dzieje się, kiedy w organizacji audyt wewnętrzny nie jest rozumiany przez audytowanych i zarządzających organizacją” (AW16). Ta wiedza o audycie wewnętrznym pozwoli audytowanemu wykorzystać „dobrodzieństwo audytu wewnętrznego i korzystać z niego wedle swoich potrzeb, oczekiwań” (AW16). „Pewną wiedzę na temat audytu wewnętrznego, często bazującą na stereotypach i domysłach, mają wszyscy pracownicy” (AW3). Audytorzy wewnętrzni dostrzegli to zjawisko i nazwali „stereotypem audytora wewnętrznego”, który związany jest ze stereotypem kontrolera (AW15, podobnie AW16, AW17 oraz AW20).

Ponadto zdaniem badanych, audyt wewnętrzny jest przez audytowanych często mylnie utożsamiany z:

- audytem jakości, wykonywanym na podstawie norm ISO (1AW, 2 AW, 3AW, 4AW, 5AW, AW5, AW6, AW9, AW11, AW13, AW19, ZO1, ZO2, oraz ZO4);
- kontrolą (1AW, 2AW, 5AW, 6AW, 7AW, AW1, AW3, AW4, AW5, AW6, AW8, AW9, AW10, AW11, AW14, AW15, AW16, AW17, AW18, AW19, AW2, OA1, ZO1, ZO4, ZO5 oraz ZO6);
- audytem zewnętrznym wykonywanym przez biegłych rewidentów (1AW, 2AW, 3AW, 5AW, AW1, AW3, AW5, AW6, AW7, AW10, AW12, AW16, AW18, AW19, AW20, OA2, ZO2 oraz ZO5);
- innymi formami: „audyty to inne nazwy dla controllingu, nadzoru, inspekcji, rewizji, urzędu skarbowego, ABW, CBS, cenzury. Im [audytowanym – przyp. autorki] naprawdę jest wszystko jedno – jedno niepotrzebne lichy” (AW7)¹⁰.

Niektórzy badani respondenci wskazywali, że „niezrozumieniu, błędnemu rozumieniu audytu wewnętrznego nie sprzyja [...] organizacyjne usytuowanie audytu wewnętrznego razem z kontrolą wewnętrzną, czyli jedna komórka audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej. Taki zabieg, choć sprzyja i ułatwia współpracę między audytem wewnętrznym a kontrolą wewnętrzną, może wzmacniać błędne postrzeganie audytu wewnętrznego jako kontroli wewnętrznej. Nie powinno tak być” (AW12, podobnie AW3).

Mimo tych uwag audytorzy wewnętrzni nie widzieli specjalnej potrzeby dodatkowego przeszkalania audytowanych z audytu wewnętrznego (AW1, AW2, AW8

wewnętrznego. Inny przykład dotyczy stanowiska „tajemniczy klient-audytór”, który w rzeczywistości był kontrolerem. Pojawiają się nawet nazwy studiów podyplomowych zawierające nazwę audyt, jak audyt psychologiczny, choć z audytem nie mają nic wspólnego” (AW1).

10 Jedną z badanych zarządzających organizacją (ZO5) wspominała sytuację, kiedy zlecono jej audyt organizacyjny, ale dla niej to nie był audyt, tylko analiza, która została nazwana audytem, co innego znaczyło to, co kryło się pod pojęciem od nazwy audyt: „nazwa nieadekwatna do tego, co robiliśmy” (ZO5).

oraz AW10). „Ale to jest tak jak w przypadku innych działów: każdy pracownik, raczej, wie, czym się zajmuje księgowość, kadry, marketingowcy, ochroniarze, kierowcy. Bez szczegółów, ale ogół wiadomości mają. Podobnie powinno być w naszym przypadku. »Wiesz? – to dobrze! Nie wiesz? – zapytaj, a nie tworzysz, domyślasz się!«” (AW5). Badani audytorzy wewnętrzni opowiadali, że audytowani „często mieli, mają – nie wiem, ale takie konotacje, że »[ja – przyp. autorki] powiem naskarżyć na nich zarządowi«” (AW1). Zdaniem niektórych audytorów wewnętrznych „już na etapie rekrutacji powinno się wskazywać, że współpraca z audytorem wewnętrznym to twój [w odniesieniu do nowo zatrudnionego, potencjalnego audytowanego – przyp. autorki] psi obowiązek” (AW13, podobnie AW3, AW9 oraz AW14). „Audytor wewnętrzny przeszkadza, bo audytor wewnętrzny zawsze coś chce, np. podpis, dokumenty, wyjaśnienie. Ludzie jakoś tak rzadko odbierają [...] współpracę z audytorami wewnętrznymi, jako ich obowiązki” (AW1).

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że audyt wewnętrzny jest przez audytowanych „zbyt kojarzony [przez audytowanych – przyp. autorki] z księgowością i finansami” (AW13). „Kojarzenie audytu [wewnętrznego – przyp. autorki] z finansami i rachunkowością [...] jest absurdem, zapominanie o zarządzaniu, szerszym kontekście pracy audytu wewnętrznego jest dla mnie absurdem [...]. Nie można nas [audytorów wewnętrznych – przyp. autorki] zawęzić do finansów i rachunkowości” (AW14). „To nie jest moje ego czy brak pokory, przeciwnie, ale ja mam szerszy widok na organizację niż [biegli – przyp. autorki] rewidenci” (AW10).

Badani audytorzy wewnętrzni nie byli też zgodni, czy audytowani powinni mieć wiedzę dotyczącą audytu wewnętrznego i jakie umiejętności powinni posiadać, aby audyt wewnętrzny był skuteczny. Przede wszystkim przez badanych audytorów wewnętrznych wymieniane było „rozumienie, na wyczucie czasem trochę, co to jest audyt wewnętrzny” (AW8, podobnie AW10). „Audytowany powinien wiedzieć, co może zyskać dzięki audytowi wewnętrznemu; że nie jest on skierowany przeciwko audytowanemu, ale jest dla jego dobra (AW2). I to odwieczne pytanie: »Co on [audytor wewnętrzny – przyp. autorki], tutaj, u nas [audytowanych – przyp. autorki] właściwie robi?«” (AW5). Czasem odpowiedzi respondentów miały charakter emocjonalny. „*Wkurzająca* dla nas, audytorów wewnętrznych, jest ta ich [audytowanych – przyp. autorki] niewiedza i zastanawianie się, prawie jak u Grechuty¹¹, czy [praca audytorów wewnętrznych – przyp. autorki] to jest pomoc, czy to jest nękanie?” (AW9). Wśród badanych audytorów wewnętrznych pojawiały się też głosy, że nie można wymagać niczego od audytowanego, „bo to się bierze takiego audytowanego, jaki jest, z dobrodziejstwem inwentarza” (AW10), „z jego kompetencjami, ale i emocjami, ambicjami, strachami, lekami. Z całokształtem” (AW6). Audytorzy wewnętrzni wskazywali, że audytowani powinni potrafić reagować i współpracować z audytorami wewnętrznymi: „muszą się znać, ale na swojej robocie” (AW1). „Niech nam o tym opowiedzą, co czują, co chcieliby zmienić, co

11 Skojarzenie respondenta z piosenką *Niepewność* w wykonaniu M. Grechuty, do wiersza A. Mickiewicza, gdzie pojawia się fraza: „Czy to jest miłość, czy to jest kochanie?”.

ich [...] wkurza. My już podziałamy z tym dalej” (2AW). „Trochę jak u psychologa na kozetce, albo na szczerej spowiedzi, jak kto woli” (AW3). „Audytowany powinien być otwarty na zmiany, zmiany zasugerowane w raportach” (AW13) a „generalnie audytowani nie lubią zmiany, lubią rutynę, a audyt wewnętrzny »wybija« z rutyny” (AW13).

Sami badani audytowani nie mieli skonkretyzowanego podejścia odnośnie do wiedzy i umiejętności, jakie powinni mieć dla skutecznego audytu wewnętrznego. Pojawiały się w większości odpowiedzi, które można (raczej) uznać za humorystyczne. Przedstawia je tabela 33.

Tabela 33. Wiedza i umiejętności audytowanych z perspektywy audytowanych

WIEDZA	UMIEJĘTNOŚCI
• „dotycząca całej organizacji” (OA4) • „związana ze stanowiskiem” (OA1, podobnie OA2, OA4 oraz OA6)	• „umiejętność odpowiedniego dawkowania »walerianki« podczas audytu wewnętrznego” (OA6) • „umiejętność uciekania, kiedy nas wołają audytorzy wewnętrzni” (OA7) • „odporność na stres i odporność na audytora wewnętrznego” (OA6) • „poczucie humoru i pozytywne nastawienie” (OA1) • „umiejętności specjalne”* (OA4)

* Respondent (audytowany) nie potrafił sprecyzować, co miał na myśli, porównał je do umiejętności, jakie ma James Bond (OA4).

Źródło: opracowanie własne.

Badani zarządzający organizacją nie mieli żadnych oczekiwań, jaką wiedzę i jakie umiejętności powinni mieć audytowani. Twierdzą, że to kwestia indywidualnych ustaleń, zależąca od relacji audytora wewnętrznego oraz audytowanego (1ZO, 3ZO oraz ZO3). „Staram się nie mieszać do niczego, niech się dogadują razem” (1ZO). Badani zarządzający organizacją nie czuli potrzeby wyjaśniania i (współ)budowania, i ingerowania w relacje między audytorem wewnętrznym a audytowanym (AW2, AW7, AW10 oraz AW13). Nie podawali jednak, jaki jest tego powód, ani jaki jest tego skutek dla skuteczności audytu wewnętrznego.

5.3.3. Wiedza i umiejętności zarządzających organizacją

Sądząc po otrzymanych odpowiedziach, fragment obszaru badawczego dotyczący wiedzy oraz umiejętności zarządzających organizacją był jednym z trudniejszych dla respondentów. Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że „zarządzający organizacją mają wiedzieć, od czego my tutaj [w organizacji – przyp. autorki] jesteśmy” (AW9) oraz że często brak wsparcia zarządzających organizacją zależy od stanu wiedzy zarządzających organizacją na temat audytu wewnętrznego. „No

nie wspierają, bo nie wiedzą, albo nie chcą wiedzieć. Tak naprawdę nie wiadomo, czy nie wiedzą rzeczywiście, czy tylko udają? Nikt tego nie sprawdzał” (AW3). Zdaniem respondentów (audytorów wewnętrznych), u zarządzających organizacją najważniejszą umiejętnością jest „umiejętność wspierania oraz rozumienia idei audytu wewnętrznego, ponieważ w tym się wszystko zawiera i od tego się wszystko zaczyna” (AW4). „Pokazywanie wszystkim, że zależy na audycie wewnętrznym” (AW3). „A to wsparcie jednak szwankuje” (AW9). „Ważną umiejętnością jest umiejętność w stylu »jak zareagować na złe wyniki z audytu i jak traktować wnioski poaudytowe«” (AW10).

Badani audytowani nie mieli sprecyzowanego, jasno określonego i skonkretyzowanego zdania w kwestii wiedzy i umiejętności zarządzających organizacją. Przeważało zdanie, że „są oni od zarządzania, a nie od audytowania” (OA1, podobnie 3OA oraz OA4).

Zarządzający organizacją (respondenci) w większości nie widzieli potrzeby posiadania przez samych siebie „specjalnej, konkretnej wiedzy czy umiejętności z audytu wewnętrznego” (ZO1). Respondenci z tej grupy wskazywali jedynie, że „zarządzający organizacją powinien posiadać umiejętność korzystania z wyników audytu wewnętrznego” (ZO2) i „nie przeszkadzać, a wspierać, i pokazywać otwarcie, i jawnie swoje poparcie” (ZO4). Pytani o sposoby, jak tego można dokonać bądź sami dokonują – nie potrafili odpowiedzieć.

5.4. Postawy i oczekiwania audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją

5.4.1. Postawy i oczekiwania audytorów wewnętrznych

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali na częstą konfliktogenność pomiędzy audytorami wewnętrznymi a audytowanymi. „Ta konfliktogenność relacji audytor wewnętrzny – audytowany zależy od obszarów badania audytowego i od ich osobowości” (AW5). Inni wskazywali, że ta „konfliktogenność przejawia się w momencie, kiedy audytor wewnętrzny potrzebuje potwierdzić, sprawdzić, czy jakiś proces działa, jeśli nie działa, wyjaśnić »dlaczego?«. I tutaj robi ci się konflikt, bo w wielu przypadkach, w ocenie audytora wewnętrznego, jakaś procedura czy mechanizm kontroli nie działa, a według osoby audytowanej działa. I co teraz?«” (AW6). Z kolei dla innej badanej audytorki wewnętrznej „problemem nie jest relacja audytor wewnętrzny-audytor wewnętrzny, ale relacja audytor wewnętrzny-kierownictwo¹²”

12 Respondentowi chodziło tutaj o „wszystkich kierowników, ze wszystkich szczebli” (AW13).

(AW13). Inni badani, opowiadając o tej ostatniej relacji, wskazywali: „czasem się boję napisać wprost, co naprawdę myślę [o audytowanym obszarze – przyp. autorki]. Trzeba to jakoś delikatnie ubrać w słowa. Brakuje mi takiej bezkompromisowości. Ale jak ktoś z zarządu rozumie audyt wewnętrzny, go »czuje«, to nie ma problemu. Tymczasem wiele zarządów nie rozumie audytu wewnętrznego i to jest problem. Cóż więc mam wpisywać do tego raportu?” (AW7, podobnie AW2, AW4 oraz AW6). Podobnie audytorzy wewnętrzni (AW13 oraz AW17) za brak skuteczności audytu wewnętrznego obwiniali samych siebie i swoje negatywne postawy: „często sami audytorzy wewnętrzni wszystko psują swoim wywyższającym się, na przykład, zachowaniem” (AW13, podobnie AW17). Na postawy negatywne audytorów wewnętrznych wskazywali także inni badani audytorzy wewnętrzni: „to głównie manierysty audytora wewnętrznego i jego wywyższanie się” (AW5) czy „przesłuchiwanie audytowanego” (AW1), a „przesłuchiwany audytowany nie będzie na pewno sprzyjał skuteczności audytu wewnętrznego” (AW14).

Ta „przesadność audytorska” to też czasami brak zdrowego dystansu¹³ [...], musimy [audytorzy wewnętrzni – przyp. autorki] posiadać dystans do siebie, do tej pracy, do tego, co nas spotyka, bez tego dystansu, chyba też nie można byłoby mówić o skuteczności audytu wewnętrznego (AW13).

To, o czym wspominali badani audytorzy wewnętrzni, znalazło też odzwierciedlenie w obserwacji jednego z audytowanych. Wskazywał on, że „audytor wewnętrzny tak naprawdę to powinna być elita firmy, a chyba nie zawsze przez te swoje zachowania jest” (OA2). Audytowani zaobserwowali pewien kunszt, manierę audytora wewnętrznego, ich krytykanctwo, skłonność do wywyższania się czy nadmierną podejrzliwość (OA1, OA2, OA3, OA5 oraz OA6). „Nie możemy też być postrzegani przez audytora wewnętrznego jako przyszły czy też teraźniejszy sprawca [...]. A niestety się tak zdarza” (OA1).

Negatywna postawa audytorów wewnętrznych była też opisana przez kolejną z audytorek wewnętrznych. Opowiadała ona, że kiedyś audytorka wewnętrzna (podwładna respondentki) przyszła zapłakana do swojej szefowej (rozmówczyni badaczki, AW15). Respondentka opisywała tę sytuację jako „jeden z [moich – przyp. autorki] najtrudniejszych momentów pracy zawodowej” (AW15). Powodem płaczu podwładnej respondentki były wyrzuty sumienia, że nie zachowała zimnej krwi i powiedziała audytowanemu „coś od siebie” (AW15), co respondentka skomentowała jako „coś, co jest w audycie wewnętrznym absolutnie niedopuszczalne” (AW15). „Zawód audytora wewnętrznego [...] jak żaden inny potrzebuje być wolny od jakichkolwiek emocji” (AW20).

13 Respondentka tłumaczyła zdrowy dystans jako „branie poprawki na to, że audytowani nie są sobą często podczas audytu. Nie możemy [audytorzy wewnętrzni – przyp. autorki] się tak przejmować wszystkim, co o nas i naszej pracy powiedzą, bo grają tu emocje, zdenerwowanie. I strach, że my coś wykryjemy, znajdziemy. I można milion razy mówić, że personalnie nie podchodzimy, co w teorii wiemy, ale praktycznie już wcale. Boją się, że my coś znajdziemy, pójdzie to do szefa i będzie »haja«. Patrzymy trochę jak rodzic na dziecko” (AW19).

Badani audytowani również podawali przykłady postaw negatywnych audytorów wewnętrznych. Większość dotyczyła tego, że nie chcą oni słuchać, nie słuchają i zbywają audytowanych (OA3 oraz OA4). Ci ostatni odczuwają nawet potrzebę podzielenia się swoimi przemyśleniami, spostrzeżeniami, a audytorzy wewnętrzni albo sami zarządzający organizacją nie dają im takiej możliwości (OA1, OA3 oraz OA4). Jedna z respondentek (audytowanych) mówiła o audytorce wewnętrznej pracującej w organizacji:

z tą panią się absolutnie nie dyskutuje. Ona nie jest zbyt przyjemna. Na pewno nie spełnia cech osoby, która potrafi słuchać czy dotrzeć do innej osoby [...], wręcz taką niechęć do siebie wywołuje, stricte jest taka bardzo służbowa, okazuje wyższość, ona wie najlepiej, z nią się nie dyskutuje, ona wie najlepiej, ma być tak, jak ona chce. I to jest właśnie moje oczekiwanie, by takie osoby w audycie wewnętrznym nie pracowały (OA3).

Badani audytorzy wewnętrzni mieli świadomość, że ich postawy kształtują współpracę z audytowanymi. Podkreślali, że „od właściwej formy współpracy z audytowanym zależy bardzo dużo” (AW19, podobnie AW2, AW4, AW7 oraz AW10). Część audytorów wewnętrznych „wspomaga rozwój audytowanego, idąc przed nim i torując drogę, dyskretnie pomagając” (AW8), będąc „cichym bohaterem audytowanych oraz suflerem zarządzających organizacją” (AW13). Niektórzy audytorzy wewnętrzni dobitnie podkreślali, że tylko to, co robią wspólnie z audytowanym (ich współpraca) ma szansę wnieść do organizacji pewną wartość (AW10 oraz AW11). Audytorzy wewnętrzni wiedzieli, że głównie siłą argumentów muszą przekonać audytowanych o słuszności swojej pracy, a zarządzających organizacją – do zaimplementowania rekomendacji (AW1, AW3, AW12, AW13, AW18, AW19 oraz AW20). Podkreślali przy tym, że nie chodzi im o „wdrażanie rekomendacji bez zastanowienia, ale o chęci do zajęcia się tymi zaleceniami, wypracowanie wspólnego konsensusu, a nie »o ślepą wiarę« w rekomendacje” (AW13, podobnie AW2). Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że nie chodzi o „pokazanie, że audytor wewnętrzny jest mądrzejszy od wszystkich innych i upieranie się, że tak ma być i już” (AW13), tylko o pokazanie i powiedzenie „słuchaj zastanów się trzeba, co zrobić, podając propozycję i wypracowywać razem konsensus a czasem zaakceptować inne rozwiązania niż te, które zostały zaproponowane” (AW8, podobnie AW1). „Audytorzy wewnętrzni też mogą się mylić” (AW1, podobnie AW2, AW3, AW5, AW7, AW9, AW11, AW13, AW15 oraz AW20).

Wobec audytorów wewnętrznych w organizacjach stawiane są różne oczekiwania, co powoduje, że jest to „praca wymagająca, stresująca i wypalająca” (AW16). „Jasne będą problemy czasem, ale już takie bardziej obiektywne, a nie wynikające z tego, że odbierają mnie jako zawalidrogę i »przeszkadzacza«” (AW1). „Audytowanym i zarządzającym organizacją to się wydaje, że z perspektywy audytora wewnętrznego, tam gdzie odnalezione zostaną nieprawidłowości, tam audytor wewnętrzny wygrywa. A to nie jest prawda” (AW2). Audytorzy wewnętrzni są świadomi tego, że „poznanie oczekiwań interesariuszy audytu wewnętrznego jest

ważnym aspektem tej pracy” (AW3), bo „tak naprawdę w audycie wewnętrznym to większość zależy od tych oczekiwań” (AW11). Ich zdaniem, „wzajemne oczekiwania różnicują siłę oraz rodzaj podejmowanych działań” (AW7). „Taki brak uświadomionych [przez audytorów wewnętrznych – przyp. autorki] oczekiwań może powodować, że podejmowane działania będą niedopasowane i że nigdy druga strona nie będzie usatysfakcjonowana” (AW1). Większość badanych audytorów wewnętrznych wskazywała, że podczas swojej pracy ukierunkowuje się na oczekiwania audytowanych oraz zarządzających organizacją. „Audytowanie samo w sobie nie może stanowić celu, trzeba mieć na uwadze oczekiwania” (AW2, podobnie AW4, AW5, AW7 oraz AW10). Badani audytorzy wewnętrzni podkreślali też, że starali się „uwzględnić te oczekiwania [...], aby każdy był zadowolony z wyników. Ale to zadowolenie rozumiane jako takie rekomendacje, które są sensowne, że działać będą, a nie rekomendacje dla samych rekomendacji, by się pokazać, pochwalić, wykazać, czy premię wywalczyć” (AW7). Respondenci wskazują na wzajemną potrzebę poznawania swoich potrzeb i oczekiwań.

Przeprowadzając audyt wewnętrzny, nie wolno robić go dla samego robienia, ale na uwadze należy mieć innych [...]. Jeśli nie uda się tych oczekiwań spełnić, no to trzeba wytłumaczyć „dlaczego nie?”, opisać, określić te czynniki, które na to wpłynęły. Często zadają sobie pytania: „czy była to moja wina, czy ja, jako audytor wewnętrzny, już na to wpływu nie miałem, a zrobiłem wszystko, co można było zrobić?” (AW7).

„Te oczekiwania innych [w znaczeniu interesariuszy audytu wewnętrznego – przyp. autorki] muszą być jednak rozsądne” (AW13). Z jednej strony „ignorowanie zupełne tych potrzeb może powodować, że audyt wewnętrzny nie będzie postrzegany jako wiarygodny partner” (AW5). Z drugiej strony „jednak to taki koncert życzeń. Bo mogą być takie oczekiwania, »wreszcie ktoś na to spojrz«, a mogą być takie »nie ruszajcie tego«. Oczywiście tych drugich audytor wewnętrzny nie powinien przyjmować na poważnie” (AW5).

Badani audytorzy wewnętrzni mają dość sprecyzowane oczekiwania wobec audytowanych oraz zarządzających organizacją. Zostały one przedstawione w tabeli 34.

Tabela 34. Oczekiwania audytorów wewnętrznych wobec audytowanych oraz zarządzających organizacją

OCZEKIWANIA AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH	
wobec audytowanych	wobec zarządzających organizacją
• „dostarczenie informacji, danych, materiałów na czas” (AW1, podobnie AW10 oraz AW16) • „zrozumienie, czym zajmuje się audyt” (AW1, podobnie AW8 oraz AW9) • „musi współpracować, no musi” (AW5, podobnie AW1 oraz AW11)	• „wsparcie” (AW1, AW2, AW3, AW4, AW6, AW8, AW9, AW11, AW14, AW15 oraz AW18) • „dawanie przykładu z góry” (AW1, AW4, AW6, AW7, AW8, AW9, AW10, AW11, AW12, AW15, AW16, AW17, AW18, AW19 oraz AW20)

OCZEKIWANIA AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH	
wobec audytowanych	wobec zarządzających organizacją
• „szczerości” (AW1, podobnie AW7, AW11, AW12 oraz AW14) • „brak postawy obronnej wobec zaleceń z audytu” (AW8 oraz podobnie AW14) • „zaufania” (AW11) • „bycia sobą” (AW12) • „otwartości na zmiany, zmiany zasugerowane w raportach” (AW13). • „pozytywnie nastawiony, chętny do współpracy, by cechowała go kultura osobista” (AW4) • „otwarty, szczery bez uprzedzeń i przyjazny wobec audytora wewnętrznego” (AW6) • „zachowywać się po prostu, po ludzku, bo przecież nie chcemy dla niego źle” (AW1)	• „uzyskanie łatwego dostępu do komitetu audytu” (AW1, podobnie AW3, AW16 oraz AW19) • „uzyskanie łatwiejszego dostępu do zarządzającego organizacją” (AW4, podobnie AW16)

Źródło: opracowanie własne.

Z tabeli 34 wynika, że oczekiwania audytorów wewnętrznych dotyczą głównie warunków, w jakich wykonywany jest audyt wewnętrzny.

5.4.2. Postawy i oczekiwania audytowanych

Badani audytorzy wewnętrzni zauważyli u audytowanych dominację postaw negatywnych. „Niestety, przeciętnie postawy audytowanych są przeciętne [...], choć z wyraźną tendencją negatywną” (AW5). Respondenci odnosili się też do trwałości postaw wobec audytu wewnętrznego. „Zmienić wiedzy tak łatwo się nie da. Postaw [...] też. Można co najwyżej przekonywać do audytu wewnętrznego [...] należy audytować tak, aby chcieli ten audyt wewnętrzny poznać” (AW7). „Na siłę przecież przekonywać [do audytu wewnętrznego – przyp. autorki] się nie da” (AW1). Respondenci wskazywali, że audyt wewnętrzny wywołuje najczęściej negatywne postawy u audytowanych, postawy pozytywne pojawiają się względnie rzadziej: „najczęściej to radość, choć najmniej” (AW1).

Postawy pozytywne audytowanych wyrażane głównie w ich aktywności jest pożądana przez audytorów wewnętrznych. Badani audytorzy wewnętrzni stwierdzali, że sami nic nie mogą zrobić: „żaden audytor wewnętrzny nie działa w organizacji sam” (AW3). „Nic o was bez was [audytowanych – przyp. autorki]” (AW9). Jeden z respondentów (audytor wewnętrzny) życzył sobie takiej ludzkiej postawy audytowanego, „który nie tylko wie, o co chodzi w audycie wewnętrznym, rozumie, jak przychodzi to jest uśmiechnięty, o! [...] i on mi sam o tym opowiada, co jest fajne w tej pracy, co jest nefajne” (AW14). Ta grupa nazwana została przez jednego

z respondentów „grupą AA” (AW13), czyli „grupą aktywnych audytowanych, którzy zatrzymują się np. w drodze do toalety i mówią: »dzień dobry, a czy ja mogę porozmawiać chwilę? A bo wie Pani, bo u nas to się wiele zadziało...«” (AW13). Taka pozytywna postawa „proaudytowa” u audytowanych powoduje, że audytorom wewnętrznym „lepiej się pracuje” (AW13). Audytorzy wewnętrzni cieszą się, że tacy audytowani występują, bo „to dodaje skrzydeł, które częściej w tej pracy jednak opadają, niż się wznoszą” (AW13). Podobnie zdaniem badanych audytorów wewnętrznych „audytowani jak najbardziej powinni być bardziej zaangażowani w audytowanie, niż są obecnie, [bo – przyp. autorki] przecież to też dla ich dobra” (AW2, podobnie AW4 oraz AW8). Postawy pozytywne audytowanych wyrażają się także we „właściwym podejściu audytowanych do audytu wewnętrznego i w daniu kredytu zaufania dla audytorów wewnętrznych” (AW1), „bez wzajemnych uprzedzeń, ale to się tyczy wszystkich: i zarządu, i audytowanych, i przede wszystkim nas, audytorów wewnętrznych” (AW20).

Zdaniem badanych audytorów wewnętrznych, postawy negatywne audytowanych mają różne przejawy: „[audytowani – przyp. autorki] traktują nas, audytorów wewnętrznych, bardzo oschle” (AW17), oportunizm (AW14), ale też wstręt, złość, stres oraz strach (AW1, AW3, AW6, AW9 oraz AW18). Strach ten powoduje, że audytowani podważają przekonania audytorów wewnętrznych. Audyt wewnętrzny działa demotywująco na audytowanych. „Oni często są pośrodku, nas uważają, że łamiemy ich intymność [...], oni zatem nie dzielą się swobodnie swoimi wątpliwościami, uważają nas [audytorów wewnętrznych – przyp. autorki] za szarlatanów” (AW12). Badani wskazywali, że podczas wykonywania zadania audytowego audytorzy wewnętrzni mogą spotkać się z różnymi reakcjami audytowanych na ich obecność i wykonywanie przez nich zadań (AW1, AW3, AW10, AW16 oraz AW17). Jedna z badanych audytorek wewnętrznych powoływała się na sytuacje, w których osoby audytowane wpadły w płacz: „jak mi Pani zaczęła płakać..., taka 40-letnia, podczas audytu, bo była przekonana, że straci pracę przeze mnie [...], ja jestem dość empatyczną osobą, więc się z nią tam spłakałam razem, no, ale starałam się po prostu wytłumaczyć i zapewniłam, że tej pracy nie straci, choć sama takiej pewności nie miałam, a to przecież, poza tym, nie jest celem [...], ale naprawdę zastanowiłam się czy nie wezwać karetki, bo wpadła w jakiś taki amok, i to było dla mnie stresujące wydarzenie” (AW14). Inny badany audytor wewnętrzny wskazywał, że „skoro emocje audytowanych są negatywne to i kredyt zaufania [do audytu wewnętrznego – przyp. autorki] będzie niski. Nie obdarzają audytowani kredytem zaufania audytorów wewnętrznych, bo boją się, że zostanie on wykorzystany, nadużyty, na ich [audytowanych – przyp. autorki] niekorzyść” (AW17).

Z analizy opisywanych przez respondentów postaw audytowanych może wynikać, że audyt wewnętrzny jest dla nich rodzajem „naprawdę dużego dyskomfortu” (OA1). Tłumaczyli to badani audytorzy wewnętrzni, wskazując podczas wywiadu, że „nikt nie chce spotkać audytora wewnętrznego w organizacji, bo ich obecność

na miejscu w organizacji powoduje dyskomfort i lęk, u audytowanych zwłaszcza” (AW2). Ich zdaniem, to głównie lęk powodował postawy negatywne audytowanych i m.in. „sytuacje, że rozmowy cichły, kiedy audytorzy wewnętrzni przechodzili korytarzem” (AW6), „stawały się bardziej formalne” (AW8), a audytowani „uciekają z jakiś pomieszczeń socjalnych, bo »audytor wewnętrzny idzie«” (AW13). Audytowani wskazywali, że „czas audytu wewnętrznego to [dla nich – przyp. autorki] czas wysiłku intelektualnego i umiejętności organizowania własnego czasu. Wtedy to ustala się [w znaczeniu: czynią to audytowani – przyp. autorki] plan działania, przy pewnym mętliku w głowie: »co mogę powiedzieć [audytorom wewnętrznym – przyp. autorki], a czego nie?«, mając na uwadze, że dojdzie wszystko do bezpośredniego przełożonego” (OA1). Audytowani przyznawali, że trudno było im się czuć komfortowo w obecności audytora wewnętrznego, który „patrzy na ręce” (1OA). Podczas audytu wewnętrznego audytowani czuli się „skrepowani” (OA4), „zdyktamentowani” (OA1), „źli, że ktoś się płacze” (OA2), a nawet „niepewnie” (OA1).

Badani audytorzy wewnętrzni skarżyli się na podwyższone ryzyko uzyskania niezgodnych z prawdą (rzeczywistością) odpowiedzi audytowanych (AW7, AW8, AW9 oraz AW16). Wskazywali, że „audytowani często »chachmęcą«” (AW6), „i że jest często poczucie, że ktoś nas, audytorów wewnętrznych, próbuje tutaj ograć” (AW7). Jeden z audytorów wewnętrznych przytoczył historię ze swojego życia zawodowego: „Ja miałem też taką sytuację – to był wyjazd terenowy, tylko że ze wszystkim był problem, wydłużali czas na badaniu, wiedzieli, o której mam pociąg powrotny. Po prostu 60% [tego – przyp. autorki], na co żeśmy przyjechali do tego miasta na audyt, to były po prostu kłopoty z logistyką, to znaczy, że kierowca błędził, zasnął, potem kogoś nie było i nie mógł nas wpuścić. Wie Pani, raz może się coś zdarzyć, ale jeżeli to jest takie pasmo pecha, które trwa ponad pół dnia, to wiadomo, że to jest zaplanowane” (AW7). Audytorzy wewnętrzni wskazywali, że świadomość audytowanych o nadchodzącym audycie wewnętrznym może być z jednej strony czynnikiem motywującym audytowanych do przestrzegania określonych zasad, procedur lub standardów panujących w organizacji (AW1, AW3, AW4, AW8, AW9, AW13, AW14, AW15 oraz AW18). Z drugiej strony podczas audytu „próbują [audytowani – przyp. autorki] pomalować trawę na zielono, nadrobić nagle wszystkie zaległości, wszystkie papiery dodrukować, widzieć, że ich reakcja jest taka, że trzeba się przygotować na ten audyt wewnętrzny, trzeba wszystko pod linijkę zrobić i ogólnie nie za bardzo chcą rozmawiać, bo boją się, że powiedzą za dużo” (AW14). Takie zachowanie było określane przez jednego badanego audytora wewnętrznego wprost jako „prostackie metody” (AW6).

Badani audytorzy wewnętrzni opowiadali, że audytowani mówili im (często wprost), że audytor wewnętrzny nie ma moralnego prawa nikogo oceniać: „jeżeli to jest osoba na finiszu kariery [w wieku okołoemerytalnym – przyp. autorki], to zakładam, że jest w wieku okołoemerytalnym i pomyśli, że »przyjdzie mi tu jakaś gówniara, która mogłaby być moją córką i co ona będzie mi tu mówić, a co ona

tu była?» (AW18, podobnie AW1). To m.in. te sytuacje powodują, że audytorzy wewnętrzni nie są (bądź nie czują się) traktowani jako pracownicy wspólnej organizacji, „raczej jako wróg, w najlepszym wypadku w sposób neutralny [...], przez te [negatywne – przyp. autorki] postawy ludzi, z którymi przyszło mi pracować: głównie audytowanych, bardzo dużo było tych najgorszych dni [w pracy na stanowisku audytora wewnętrznego – przyp. autorki] [...]. Odczuwane były przeze mnie symptomy wypalenia zawodowego” (AW3).

Postawy negatywne audytowanych przejawiały się także w braku współpracy z audytorami wewnętrznymi. Audytorzy wewnętrzni przyznali, że podczas zadania audytowego „audytowani często racjonalizują swoje działania, dlatego nie współpracują” (AW9). Powodów tych było wiele: „wymyślają często różne fikcyjne spotkania, biorą urlopy na żądanie, tylko po to, aby odwlec w czasie spotkanie z audytorem wewnętrznym” (AW4). Przytaczanie powodów, dla których w danej chwili nie mogą współpracować z nimi przypomina to audytorom wewnętrznym próby ucieczki (AW1, AW7 oraz AW9). „[Audytowani – przyp. autorki] pytają się też nas, audytorów wewnętrznych: »dlaczego my mamy teraz audyt? Dlaczego teraz? Co zrobiliśmy [niecenzuralne słowo] źle, że mamy teraz audyt?«” (AW3). Zdaniem badanych audytorów wewnętrznych audytowani „nie rozumieją, że nie musi nic być źle, że to wynika z analizy ryzyka lub potrzeb organizacji” (AW13, podobnie AW1, AW4 oraz AW17). „Jest opór audytowanych z przekazywaniem materiałów, informacji, wyjaśnień” (AW1). W wyniku tego, wobec audytora wewnętrznego „pojawiał się [u audytowanego – przyp. autorki] ostracyzm, niechęć, dążenie do konfliktu, chęć manipulacji nim, a nawet kłamanie audytowanych w żywe oczy” (AW3), którzy „często mówili: »róbcie tę nikomu niepotrzebną robotę« albo »wykonujecie kawał dobrej, nikomu niepotrzebnej roboty«” (AW3). Respondenci (audytorzy wewnętrzni) nie potrafili wskazać, czy postawy audytowanych były takie same na każdym etapie audytu wewnętrznego. Respondenci przypuszczali jedynie, że posiadane przekonanie o audycie wewnętrznym znajduje wyraz w negatywnych postawach audytowanych (AW1, AW3, AW5 oraz AW10).

Badani audytorzy wewnętrzni tłumaczyli postawy negatywne tym, że „nikt nie lubi być kontrolowany/audytowany” (AW1, podobnie 1AW, AW2, AW4, AW5, AW6, AW7, AW9, AW11, AW12, AW13, AW15, AW17, AW18, AW21, ZO1, ZO2 oraz ZO4), z czym wiąże się to, że „niestety, audyt-wewnętrzna – pozytywna rzeczywistość tak naprawdę nie istnieje” (AW5). „Jeśli podejście jest neutralne w organizacji, kultura organizacyjna do audytu wewnętrznego w organizacji to jest to już duży sukces dla nas, audytorów wewnętrznych” (AW15). Z relacji badanych audytorów wewnętrznych wynikało, że nie zdarza się często, że „ktokolwiek [z audytowanych – przyp. autorki] skacze z radości na widok audytora wewnętrznego” (AW16, podobnie AW2, AW5 oraz AW11). To „wzmaga stres, strach, naturalne konotacje audytora wewnętrznego z dentystą. »Kto się cieszy, że tam [do dentysty – przyp. autorki] idzie?«” (AW9). Inny badany audytor wewnętrzny też nawiązał do „wątku stomatologicznego” i mówił: „stomatolog może być złotym

człowiekiem, ale to jego praca warunkuje »antyradość« jego pacjentów [...]. Podobnie jest u nas [w audycie wewnętrznym – przyp. autorki]» (AW7). Badani audytorzy wewnętrzni postawy negatywne tłumaczyli też przez pryzmat tego, że »istnieje postrzeganie „audytora wewnętrznego jako »czepiającego się ciecia«» (AW12) i »wszystko-chcącego-wiedzącego »gostka«» (AW14, podobnie AW1 oraz AW2)¹⁴. Audytorzy wewnętrzni wskazywali, że »często mówią pochlebnie o audycie wewnętrznym ci, którzy nie mieli nigdy z nim do czynienia. Ci, którzy choć raz byli audytowani, albo korzystali z audytu wewnętrznego z wyższego poziomu¹⁵, już nie do końca. Nawet jeśli audytor wewnętrzny stałby na rzęsach. Może gdyby nazywał się doradcą, partnerem albo innym ekspertem, znawcą czy nawet opiniodawcą, to nie wzbudzałby takich emocji negatywnych i nieprzyjemnych jak »audytor wewnętrzny«?» (2AW).

Audytorzy wewnętrzni (AW1, AW4, AW7 oraz AW9) wskazywali, że proces komunikowania oczekiwań przez audytowanych »kuleje» (AW4). Nie chodzi tylko o sposób przekazywania informacji o oczekiwaniach, ale to, że często nie uświadamiają sobie tego, nie tylko, czego oczekują wobec audytorów wewnętrznych, ale też tego, że w ogóle mogą to czynić. »Uwaga ta dotyczy także niektórych zarządzających organizacją, niestety...» (AW20). Audytorzy wewnętrzni skarżyli się, że często jedynym głośno wypowiedzianym przez audytowanych oczekiwaniem w stosunku do audytu wewnętrznego jest to, aby »audytor wewnętrzny sobie już poszedł» (AW1) i »dał im spokój» (AW4). Respondenci wskazywali też na sytuacje, że »zdarzyło się, że [audytowani – przyp. autorki] wygarnęli to wprost, w twarz [audytorom wewnętrznym – przyp. autorki]. Nie było to miłe» (AW11, podobnie AW1). Jak wskazuje jeden z badanych audytorów wewnętrznych sytuacje te nie pozostają bez wpływu na kondycję psychiczną audytorów wewnętrznych: »robisz [jako audytor wewnętrzny – przyp. autorki], co możesz, chcesz najlepiej, a zde-rzasz się z niechęcią, bezceremonialnością, wrednością. Wielu tego by psychicznie nie wytrzymało. I wielu nie wytrzymuje» (AW1).

Te negatywne postawy audytorów wewnętrznych wpływały, że audytowani nazywali ich m.in. »podstępną żmiją»¹⁶ (dziennik badacza). Mówiąc o audycie wewnętrznym i audytorach wewnętrznych, potencjalni respondenci (audytowani) wypowiadali się w niecenzuralny sposób na temat audytorów wewnętrznych, co świadczyć może m.in. o przeżywanych emocjach związanych z audytem wewnętrznym (dziennik badacza).

Uwzględniając poprzednie opinie, może wydać się zaskakujące, że niektórzy badani audytowani uważali (mimo wszystko) działalność audytora wewnętrznego za normalną pracę (OA2, OA6 oraz OA7), co uznali za bezpośrednią przyczynę

14 Wyniki badań są zbieżne z konstatacją Lange (2016, s. 76): »i kiedy w teorii ten zawód wzbudza szacunek i respekt, w praktyce audytor wewnętrzny otrzymuje miano kanara, szpiega, donosiciela i osoby, której nie warto do końca ufać».

15 W znaczeniu zarządzającego organizacją.

16 Osoba, która tak nazwała audytora wewnętrznego, nie chciała wziąć udziału w badaniach.

tego, dlaczego nie mówią nic na temat swoich oczekiwań audytorom wewnętrznym. Podczas wypowiedzi niektórzy audytowani (OA1 oraz OA3) niemal zawsze zaczynali swoją wypowiedź od opinii na temat audytu wewnętrznego, nie zawsze opartymi na rzeczywistości czy wiedzy faktycznej, a o audycie wewnętrznym myśleli oni często jak „o złu koniecznym” (dziennik badacza¹⁷). To ostatnie zauważyli również badani audytorzy wewnętrzni: „w wielu organizacjach audyt wewnętrzny jest postrzegany jako »zło konieczne«, które może spowodować jakieś problemy dla osób” (AW1, podobnie 2AW, 4AW, AW5, AW7, AW9, AW11, AW12 oraz AW19). Jeden z audytowanych stwierdził dość dobitnie, że „audytor wewnętrzny się nie zna na tym, co ja robię, więc co mu mam mówić” (OA3)¹⁸.

Zdaniem badanych audytowanych oraz zarządzających organizacją, postawy audytowanych są częściej pozytywne, kiedy audytujący ich audytorzy wewnętrzni są pracownikami organizacji (a nie usługodawcami zewnętrznymi). Tłumaczą ten punkt widzenia audytorzy wewnętrzni: „ten pierwszy [audytor wewnętrzny będący pracownikiem organizacji – przyp. autorki] »jest swój«” (AW9), co powoduje, że „lepiej jest im [audytowanym – przyp. autorki] się otworzyć i przyjąć rekomendacje audytowe od »mojego, swojego« człowieka” (AW13), zwłaszcza że „audytowani boją się wyników z audytu. Bo wciąż to traktują bardzo osobowo, znaleźliśmy błąd, ale przecież nikt [z audytorów wewnętrznych – przyp. autorki] nie wskazuje osobowo, z nazwiska” (AW1). „Audyt wewnętrzny to praca z ludźmi, dla ludzi i dzięki ludziom” (AW10). „Obiekt oceny [audytu wewnętrznego – przyp. autorki] to proces, a nie człowiek” (AW1) i dlatego „[audytowani – przyp. autorki] mają opór przed tym patrzaniem, rzekomym, naszym na ręce” (AW5). Audytorzy wewnętrzni (respondenci) przypuszczają, że opór ten może wynikać z wcześniejszych doświadczeń audytowanych związanych z audytem wewnętrznym. Stąd „audytowani nie odbierają nas [audytorów wewnętrznych – przyp. autorki] jako przyjaciół czy członków organizacji. W najlepszym przypadku bardzo neutralnie” (AW18, podobnie AW13, AW14 oraz AW17).

Bazując na wypowiedziach zarządzających organizacją, można stwierdzić, że audyt wewnętrzny u audytowanych może obecnie już nie budzi tylu emocji, choć dalej nie jest doceniany i mylnie przez nich postrzegany (ZO6 oraz ZO7). Ich zdaniem, audytowani często „robią tak, by prawdy nie powiedzieć i nie skłamać” (ZO5), czyli „nie do końca zachowują się OK” (ZO2). Na takie zachowania wskazywali też audytorzy wewnętrzni (AW1, AW3, AW6 oraz AW11). „Raczej rozumieją [audyt wewnętrzny – przyp. autorki], ale boją się pokazać słabość, bo jak się tu przyznać, że się czegoś »nie ogarnia«. Jak to będzie przed zarządem, bezpośrednim przełożonym wyglądać?” (ZO3).

17 Podobne dotyczyło osób, z którymi autorka rozmawiała osobiście, prosząc o udział w badaniu, a którzy to nie zgodzili się na to.

18 Z kontekstu wypowiedzi badanego wynikało, że audytor wewnętrzny, nie będąc zaangażowanym na co dzień w proces, nie może wypowiadać się co do prawidłowości działań podejmowanych w jego ramach, nie może wiedzieć, jak można go usprawnić, dlatego jego zdaniem audyt wewnętrzny nie będzie skuteczny nigdy.

Audytorzy wewnętrzni mają na negatywne postawy audytowanych swoje „sposoby”. Jedna z respondentek wskazała, że „nie jestem nachalna a delikatna – mogę zaproponować, a nie narzucam [...] nie mam wpływu. Wszystko wypracowuję z audytowanym” (AW4). Inna badana audytorka wewnętrzna tłumaczyła, że „nadal trzeba się stosować do tego, nawet jak audytowany sobie pomyśli, to, co sobie pomyśli, to bardziej trzeba pokazać swoją pracę, swoimi wynikami, że jednak ten audytor wewnętrzny do czegoś może służyć” (AW17). Inny z badanych audytorów wewnętrznych odniósł się do sytuacji, kiedy

na początku [pracy jako audytor wewnętrzny – przyp. autorki] było trudno, czasem szło mozolnie, ale jak wcześniej zobaczyli, że już im coś pomogłem i razem wypracowaliśmy jakieś rozwiązanie, to ufniej do mnie podchodzili. Sposobem przełamania tej niechęci były rozmowy, tłumaczenia audytowanym, od czego tu [audyt wewnętrzny w organizacji – przyp. autorki] jest, mówienie, dawanie możliwości wypowiedzenia się na temat [...] (AW3).

„W przypadku kolizji między audytorem wewnętrznym a audytowanym to na pewno pierwsza rzecz to zrozumienie przyczyny jego oporu” (AW5). „Pewnym wyzwaniem może być przewyżczenie przyzwyczajień audytowanych oraz rozwój sposobów pracy naszej, audytorów wewnętrznych [...], często wychodząc poza utarte schematy” (AW17). O takim wyjściu poza utarty schemat mówi też AW5:

W stereotypie to by było pismo, zawiadomienie, ewentualnie jakiś „powerpoint”, jakieś 5 slajdów na krzyż, „przyjdę za chwilę was sprawdzić” [...]. Istota oraz treść audytu wewnętrznego raczej się diametralnie nie zmienia, rewolucji można raczej się spodziewać w sposobie jej wykonywania. Ja zrobiłem nagranie telefonem, które poszło w intranecie do wszystkich ze struktury rozproszonej w organizacji. Nie było narady otwierającej, ale każdy usłyszał filmik, czym jest kontrola wewnętrzna w ogóle. Czyli da się, tylko trzeba chcieć (AW5).

By poradzić sobie z oporem audytowanych, badani audytorzy wewnętrzni wykazują różne aktywności i inicjatywy w organizacji, czy „mając na uwadze wcześniejsze doświadczenia związane z negatywnymi postawami audytowanych i zarządzających organizacją, należy zmodyfikować sposób prowadzenia audytu wewnętrznego i podejścia” (AW3). Audytorzy wewnętrzni odnosili się do wcześniejszych doświadczeń audytowanych: „audytor wewnętrzny powinien przyjąć bogactwo duchowe audytowanego. Jeśli audytor wewnętrzny będzie się nie wywyższał, stwarzał atmosferę miłą i niekłopotliwą, wtedy [...] nie będzie miał powodów do zatajenia cegółkolwiek audytowany” (AW4).

Wcześniejsze doświadczenia audytowanych, które nosi się w umyśle i w sercu, to może mieć to wpływ na zatajenie przez osoby audytowane informacji, czy rzeczywiste postrzeganie audytu wewnętrznego i audytorów wewnętrznych. Musimy mieć to na uwadze (AW3).

Łatwo jest zrozumieć audyt wewnętrzny ludziom, którzy wcześniej mieli z nim do czynienia. Osoby, które spotykają się pierwszy raz w swoim zawodowym życiu z audytem wewnętrznym, i doświadczenie to jest zmarnowane przez audytora wewnętrznego, to jest to masakra. Później ten błąd będzie się mścił na innych, często Bogu ducha winnych, audytorów wewnętrznych. Znam

takie przypadki [...]. To może rzutować na jego [audytowanego – przyp. autorki] późniejsze postrzeganie audytu wewnętrznego. Konsekwencje negatywnych doświadczeń [audytowanych – przyp. autorki] ponoszą audytorzy wewnętrznymi. Nikt inny (AW1).

Audytorzy wewnętrznymi próbują różnych metod, aby te negatywne postawy audytowanych przełamać, głównie jest to *small talk* z audytowanymi na różny temat (np. wakacji, dzieci, gór etc.) (AW6, AW13, AW14, AW19 oraz AW20). „Audytor wewnętrznymi powinien być taki kliento-centryczny, jak to jest tylko możliwe. To znaczy audytowano-centryczny” (AW5), aby „kontaktowość audytora wewnętrznego pozwoliła otworzyć audytowanych i im się przemóc” (AW14). Badani audytorzy wewnętrznymi wskazywali, że muszą starać się rozumieć i pamiętać, że niektórzy audytowani mogą mieć złe wspomnienia i doświadczenia związane z audytem wewnętrznym, co może powodować ich nieprzychylnie i negatywne reakcje na audyt wewnętrznymi i audytorów wewnętrznymi, którzy ten audyt wykonują. Badani audytorzy wewnętrznymi podają, że ich zdaniem „konieczna wydaje się zmiana świadomości członków organizacji m.in. na temat sposobu postrzegania przez nich audytu wewnętrznego i osób, które go wykonują i oddzieleniem osoby audytora wewnętrznego od profesji, która wykonuje” (AW3, podobnie AW13 oraz AW16). Audytorzy wewnętrznymi podkreślają w rozmowach z audytowanymi, że nie jest ich celem sprawienie, aby audytowani zaczęli myśleć i robić wszystko to, co chce audytor wewnętrznymi (AW2, AW3, AW4, AW5, AW7, AW9, AW11, AW12, AW13, AW15, AW17, AW1, AW18, AW19 oraz AW20), tylko unaoczniają luki i proponują ich „załatanie” (AW1).

Badani audytorzy wewnętrznymi wskazują, że w swojej pracy spotykają się ze skrajnymi podejściami audytowanych, ale i zarządzających organizacją. Tłumaczyli to tak: „polega to na tym, że albo ktoś chce od razu zostać najlepszym przyjacielem audytora wewnętrznego i na wejściu podczas narady otwierającej, za wszelką cenę chce przejść »na ty«, albo uderza w płacz – to są dwie skrajności” (AW18). Badani audytorzy wewnętrznymi wskazują, że tak naprawdę sposób postępowania audytowanego zależy od obszarów badania i od jego osobowości. Obrazowo tłumaczył to AW5: „ja to nazywam »syndrom czerwonego paska«: jeżeli ktoś dostawał lanie w domu, że nie przyniósł czerwonego paska, to ta osoba będzie nieodporna na krytykę i będzie się bronić przed tym [...]; będzie się bała osoby, która tę krytykę może przynieść”¹⁹ (AW5). „Wokół audytu [wewnętrznego – przyp. autorki] tworzy się otoczek, który niby jest rozumiana, niby każdy klaszcze i jest zadowolony, ale na ile to jest prawda?” (AW18).

Badani audytowani mieli następujące oczekiwania wobec audytora wewnętrznego:

19 I dalej: „I są audytowani, którym to nie przeszkadza, że audytor wewnętrznymi znalazł nieprawidłowości – są to są! Wiedziały, nie wiedziały, dowiedziałam się, dowiedziałem się. A są tacy, gdzie znalezienie nieprawidłowości jest sprawą honoru, tzn. no i wtedy faktycznie jest to sytuacja konfliktogenna” (AW5).

- „żeby sobie poszedł” (OA2, OA3, OA4 oraz OA5);
- „normalnego²⁰, ludzkiego podejścia jak do człowieka” (OA3);
- „lepszego merytorycznego przygotowania” (OA3);
- „żeby słuchał i dał się wypowiedzieć” (OA3);
- „że audytor pozwolił uporządkować pewne sprawy i wymusił na zarządzających zmiany” (OA3);
- „żeby za wiele nie szukał” (OA7);
- „zmiany obowiązujących procedur” (OA4, podobnie OA2);
- „aby audytor wewnętrzny pokazał się z prawdziwej, ludzkiej strony. Wszystko się w tym zawiera, czego od niego chcę” (OA3);
- „by nie była taka wyższość, ale nastawiona bardziej na pomoc” (OA3);
- by wykazywali się „empatia, odpowiedzialnością, opanowaniem, zrozumieniem organizacji oraz potrzeb i oczekiwań tych, którym służą zaangażowaniem w pracy i w pracę, cierpliwością” (OA1, podobnie OA3 oraz OA5).

Z relacji badanych audytowanych można wysnuć wniosek, że relacje między audytowanymi a audytorami wewnętrznymi nie są partnerskie, a raczej paternalistyczne (OA1, OA3 oraz OA5).

5.4.3. Postawy i oczekiwania zarządzających organizacją

Wśród opisywanych przez badanych audytorów wewnętrznych postaw zarządzających organizacją dominowały postawy negatywne. Wyrażały się one głównie w stwarzaniu „atmosfery antyaudytowej” (AW2) w organizacji, braku (często jakiegokolwiek) wsparcia dla działalności audytu wewnętrznego oraz negatywnym ustosunkowaniu się do rekomendacji audytowych.

Jedna z badanych audytorek wewnętrznych opowiadała, że praktycznie codziennie słyszała od zarządzających organizacją o swojej (i swoich podwładnych) rzekomej niekompetencji: „są panowie [w organizacji – przyp. autorki], którzy chodzą i wystawiają nam złą opinię wśród pracowników i na zewnątrz. Niektórzy zarządzający organizacją z chęcią by się nas, audytorów wewnętrznych, pozbyli [...]. Usłyszaliśmy ostatnio, że »nas to tylko rakietą w kosmos wyrzucić«” (AW16). Wskazywała dalej, że audytowani mają nawet oficjalną dyspozycję, rozpowszechnioną za pomocą wiadomości email, dotyczącą zakazu udzielania odpowiedzi audytorom wewnętrznym i współpracy z nimi. Dyspozycja ta była nadana przez jednego z głównych zarządzających organizacją (AW16)²¹. Inny respondent (audytor wewnętrzny) z kolei usłyszał „na konferencji dla audytorów wewnętrznych od prelegenta z obszaru IT [prelegent ten był zarządzającym organizacją średniego

20 Respondentka tłumaczyła, co dokładnie miała na myśli, że „by nie była taka wyższość, ale nastawiona bardziej na pomoc, ukierunkowanie, jak usprawnić ten proces” (OA3).

21 Respondent podawał także inne przykłady, jednak z obawy przed zidentyfikowaniem rozmówcy autorka zaniechała ich podawania w opracowaniu.

szczebla – przyp. autorki], że jeżeli przychodzi do niego audytor wewnętrzny z kilkunastoletnim doświadczeniem, to on mu odpowiada, że »proszę sobie zacząć od audytu własnej komórki«. [...] to pokazuje atmosferę, w jakiej pracują audytorzy wewnętrzni [...]. Próbuje się stworzyć poczucie przepaści wiedzy, czy asymetrii kompetencji, w której audytor [wewnętrzny – przyp. autorki] będzie pracował» (AW5). Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali też, że często się zdarza, że: »audytowani często grają tak, jak zarządzający organizacją im pozwala, albo jak sam nadaje ton» (AW9, podobnie AW11, AW12 oraz AW19). Audytorzy wewnętrzni (AW8, AW10 oraz AW17) skarżyli się też, że audytowani często maskują konflikty personalne »pod przykrywką» konfliktu merytorycznego i »są »zadziorni«, ale tylko, bo zarządzający organizacją im na to pozwalają [...]» (AW10).

Badani audytorzy wewnętrzni mieli świadomość, że podejmowane decyzje co do rekomendacji są zazwyczaj rozstrzygnięciem, opartym na konsensusie – na co wskazywali (AW3, AW5, AW9 oraz AW10). Badani audytorzy wewnętrzni (AW1, AW3, AW5, AW8, AW9, AW10, AW11 oraz AW14) przypuszczali, że ich działalność byłaby łatwiejsza, gdyby cieszyła się uznaniem, wsparciem nie tyle audytowanych, co zarządzających organizacją. Audytorzy wewnętrzni (AW2, AW4, AW7, AW9, AW11 oraz AW18) ubolewali też, że zdarza się, iż w organizacji zarządzający organizacją nie nawiązują dialogu z audytorami wewnętrznymi. Jeden z badanych audytorów wewnętrznych porównał się nawet do Syzyfa oraz Siłaczki²² (AW9). Inna respondentka (audytorka wewnętrzna) z kolei wskazała na: »tą odwieczną orkę na ugorze [dotyczącą współpracy z zarządzającymi organizacją – przyp. autorki]» (AW13). Respondenci (audytorzy wewnętrzni) wskazywali także, że zaniedbanie opinii z audytu przez zarządzających organizacją może powodować ich frustracje i »uczucie zaangażowania w bezużyteczne działania czy spadek motywacji, a nawet wypalenie zawodowe» (AW16, podobnie AW11).

Respondenci (audytorzy wewnętrzni) wskazywali także, że ich zdaniem zarządzający organizacją zdają się zapominać, że wnioski z zadania audytowego i ich późniejsze wdrożenie mają szanse nie tylko na usprawnienie organizacji, ale także na stworzenie jak najlepszych warunków do rozwoju organizacji, a wyniki z audytu powinny służyć doskonaleniu organizacji. Wskazywali oni dalej, że nie ma dla nich nic gorszego »niż ciężka praca, opracowanie dobrego raportu, który potem zostanie zignorowany» (AW16, podobnie AW1, AW3, AW4 oraz AW10). Sytuacja, kiedy nie były wdrażane rekomendacje poaudytowe w organizacji spowodowała, że audytor wewnętrzny (jeden ze znajomych badanego respondenta) złożył rezygnację, »że przez to jego praca jest bez sensu²³ i nie rozwija się on» (AW5). Inny badany audytor wewnętrzny dodawał, że zdarzały się także sytuacje, że »szefostwo

22 *Siłaczka* to nowela S. Żeromskiego. Tytułową bohaterką była S. Bozowska, nauczycielka, która pracowała u podstaw.

23 Badany tłumaczył »brak sensu» następująco: »ten mój kolega czuł, że jest bezwartościowa ta jego praca, czuł, że ma sens audyt wewnętrzny, ale inni tego sensu nie widzieli» (AW5).

miało »gdzieś« moją, naszą robotę. Rzucało nam się wtedy kłody, wszelkie możliwe. To był najgorszy zawodowy czas. Płakałem w domu z tego powodu, że [...] wszystko idzie do kosza, a ja sam i inni z zespołu jesteśmy wyśmiewani, szykanowani i w ogóle, ci najgorsi w organizacji, niemal palcem wytykani» (AW1). Na podobne wskazywał inny badany audytor wewnętrzny: »nie ma nic gorszego niż ciężka praca zakończona dobrym raportem, którego wyniki są ignorowane przez ludzi, którym mają one służyć» (AW18). Według interlokutorów (audytorów wewnętrznych) jednym z głównych powodów ignorowania rekomendacji poaudytowych przez zarządzających organizacją »jest rozbieżność pomiędzy postrzeganiem rzeczywistości przez zarządzających organizacją i rzeczywistością nakreśloną przez wyniki z audytu wewnętrznego» (2AW, podobnie AW1, AW3, AW5, AW8, AW9 oraz AW12). To jednak, ich zdaniem, nie jedyna przyczyna. »Obligatoryjność audytu wewnętrznego może powodować, że będzie on traktowany jako przeszkoda ograniczająca »swobodę zarządczą«» (AW1). »Bez względu na regulacje prawne, pamiętać jednak należy, że funkcjonowanie audytu wewnętrznego w organizacji musi wynikać z oczekiwań jej interesariuszy, potrzeb, możliwości oraz zasobów będących w jej posiadaniu» (AW13).

Postawy pozytywne zarządzających organizacją wyrażały się głównie w postawie partnerskiej wobec audytorów wewnętrznych, co zauważyli niektórzy badani audytorzy wewnętrzni. Wskazywali oni, że »widać pomalutku ewolucję relacji [z zarządzającym organizacją – przyp. autorki] w kierunku partnerskim i współpracy [...]. Typy relacji, które sprzyjają skuteczności to ta relacja właśnie partnerska». (AW4). Badani audytorzy wewnętrzni czuli, że zarządzający organizacją zaczynają traktować ich jako partnera (AW5, AW6, AW7, AW8, AW10, AW13, AW15 oraz AW19)²⁴. Podobnie wskazywali badani zarządzający organizacją (ZO3 oraz ZO4). Jedna z zarządzających organizacją określiła się nawet »fanką audytu wewnętrznego» (ZO6). ZO5 stwierdziła zaś, że »z niecierpliwością czekam na wyniki pracy audytorów wewnętrznych, upatrując w nich możliwości do poprawy». Tylko w jednym przypadku audyt wewnętrzny nie był partnerem²⁵ dla zarządzającego audytem wewnętrznym, który rolę tą obdarzył funkcję *compliance* (ZO1).

Badani zarządzający organizacją wobec audytora wewnętrznego (audytu wewnętrznego) oczekiwali, aby:

- »wnioski, które on wyciąga z audytów, mogłyby się przyczyniać do pewnych optymalizacji w firmie, a nie pewnych, »suchych« stwierdzeń faktów» (ZO1);
- »znalazł jakieś problemy, jeżeli takie są» (ZO2), »ale nie szukał na siłę» (ZO1);
- »większej odwagi w formułowaniu swoich zaleceń» (ZO4);

24 Pozostali respondenci jednoznacznie tego nie stwierdzili.

25 Jeden z respondentów przytoczył przykład swojego kolegi audytora wewnętrznego (z innej organizacji), który »świadomie pomijał w analizie ryzyka dwa główne procesy, które wpływały na 90% przychodów to siłą rzeczy on sam się wykluczał z bycia wiarygodnym partnerem dla audytowanych, którzy mówili »syf jest tu«, a on uparcie robił coś innego» (AW5).

- „nie spełniać tylko oczekiwań zarządu, ale patrzeć na organizację całą, a nie na zachcianki zarządu wyłącznie, [...] takiej większej bezkompromisowości” (ZO4), „by mieli na tyle odwagi, aby czasem »ugryźć rękę, która ich karmi«, nawet kiedy ta ręka Pana jest silniejsza” (ZO5);
- „zrozumienia celów organizacji i zewnętrznych regulacji” (ZO4);
- „stworzenie takiej atmosfery, żeby osoby audytowane nie czuły się jak na przysłowiowej spowiedzi” (ZO5).

Z opowieści badanych audytorów wewnętrznych wynikało, że „zdarzają się amoralne i nieetyczne oczekiwania” (AW2). „Audytor wewnętrzny nie zawsze może [w znaczeniu powinien – przyp. autorki] robić to, czego od niego się oczekuje, bo zdarzają się oczekiwania niemoralne [stawiane wobec niego, ze strony zarządzających organizacją – przyp. autorki]” (AW3). Jeden z badanych audytorów wewnętrznych wspominał, że „[zdarza się, że – przyp. autorki] prosi się audytora wewnętrznego o wykonanie zadania w konkretnej komórce organizacyjnej i gdzieś tam, potem, w rozmowie, za chwilę dowiaduje się, że tak naprawdę to chodzi o to, że trzeba zwolnić jakąś osobę, taką decyzję się już podjęło i się szuka »haka« i argumentów, a audytor wewnętrzny ma w tym szukaniu pomóc” (AW17). Audytorowi wewnętrznemu, który nie wyraził zgody na przeprowadzenie zadania, w którym miałby szukać »haków«, zmniejszono wymiar etatu (AW18). Audytorzy wewnętrzni, z którymi rozmawiano, byli świadomi amoralności niektórych oczekiwań im stawianych. „Istnieje pokusa instrumentalnego traktowania audytu wewnętrznego, żeby zwolnić kogoś, czy znaleźć »haki«” (AW4, podobnie AW18 oraz AW19), „[...] jest wtedy [audyt wewnętrzny – przyp. autorki] narzędziem opresyjnym” (AW7). Audytorzy wewnętrzni wskazywali, że zdarzały się przypadki, kiedy po publikacji raportu zwalniano osoby audytowane (AW6, AW8, AW12 oraz AW14²⁶). AW1 wskazywał, że jego kolega-audytor wewnętrzny „[...] młodziutka osóbką zgodziła się być wykorzystana instrumentalnie, byleby tylko nie podpaść zarządowi, bo nie miała moralnej odwagi się postawić”. Na podobną sytuację wskazywała też jedna z badanych audytowanych, opowiadając o audytorze wewnętrznym, który pisał w raportach to, „co zarządzający organizacją chciał usłyszeć i czego oczekiwał, dzięki temu był pretekst do nagrody [dla audytora wewnętrznego – przyp. autorki]. Była to bardzo młoda osoba bez życiowego »ogarnięcia«” (OA3).

26 Respondenci nie chcieli jednak rozwijać tego wątku, zastaniając się głównie dobrem organizacji.

Rozdział 6

Dyskusja wyników

Wyniki badań prowadzą (niejako w naturalny sposób) do namysłu nad złożonością natury audytu wewnętrznego, a w konsekwencji pracy audytora wewnętrznego. Teza pracy zakładała, że „kapitał ludzki osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny jest czynnikiem warunkującym jego skuteczność”. Opierając się na wynikach przeprowadzonych badań, autorka podjęła próbę syntetycznego przedstawienia wniosków, kierując się postawionymi pytaniami badawczymi:

P1: Jak przedstawiciele poszczególnych grup zaangażowanych w audyt wewnętrzny rozumieją jego skuteczność?

P2: Jakie czynniki mają znaczenie dla skuteczności audytu wewnętrznego?

P3: Jaka wiedza i jakie umiejętności audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją mają znaczenie dla skuteczności audytu wewnętrznego?

P4: Jakie postawy i oczekiwania wobec audytu wewnętrznego posiadają audytorzy wewnętrzni, audytowani oraz zarządzający organizacją?

Badania miały charakter jakościowy. Ich zakres oraz charakter nie upoważniają do uogólnienia wniosków na całą populację audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją. Przeprowadzone badania mają ograniczenia wynikające głównie z zastosowanej metody badawczej i doboru respondentów, a które zostały przedstawione w dalszej części rozdziału. Na podstawie uzyskanych wyników sformułowano rekomendacje dla organizacji, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny.

6.1. Wnioski z badań

Pierwsze pytanie badawcze, na które autorka poszukiwała odpowiedzi, dotyczyło rozumienia skuteczności audytu wewnętrznego przez poszczególne grupy osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny.

Respondenci mieli trudności w określeniu, czym jest skuteczność audytu wewnętrznego, głównie ze względu na to, że audyt wewnętrzny nie jest łatwo dostrzegalną i dającą natychmiastowe efekty działalnością. Najwięcej na temat skuteczności audytu wewnętrznego wypowiadali się audytorzy wewnętrzni. Najczęściej była ona przez nich definiowana poprzez odniesienie się do wprowadzania zmian albo jako wyznacznik ważności i pozycji audytu wewnętrznego w organizacji. Dla nich skuteczność audytu wewnętrznego definiowana jest przez jego nieobecność albo nieprzeszkadzanie audytowanym w pracy przez audytorów wewnętrznych. Respondenci (poza audytowanymi) w większości stawiali na równi (nie)skuteczność audytu wewnętrznego z (nie)skutecznością audytora wewnętrznego.

Audyt wewnętrzny powinien wspierać zarządzających i pracowników organizacji w osiąganiu jej celów poprzez identyfikację obszarów, które z różnych powodów nie funkcjonują tak, jak powinny (The Institute of Internal Auditors, 2016b, s. 5). Skuteczność audytu wewnętrznego będzie też zależna m.in. od tego, jaki faktyczny użytek będzie uczyniony z audytu wewnętrznego (PwC, 2011, s. 2; EY, 2016, s. 4). Na trudności w określeniu skuteczności audytu wewnętrznego zwracają też uwagę badacze, którzy nie do końca są zgodni np. co do odpowiedzi na pytanie, kiedy można mówić o skutecznym audycie wewnętrznym. Jedni uczeni twierdzą, że istnieje wiele możliwości, aby odpowiedzieć na to pytanie (Arena i Azzone, 2009a, s. 2), inni – że udzielenie klarownej odpowiedzi jest „praktycznie niewykonalne” (Erasmus i Coetzee, 2018, s. 90) (por. podrozdział 2.2.).

Kolejne pytanie badawcze dotyczyło czynników skuteczności audytu wewnętrznego. Najważniejszymi wskazywanymi przez respondentów ze wszystkich grup są: wsparcie zarządzających organizacją (materialne i niematerialne) dla audytu wewnętrznego, rozumienie audytu wewnętrznego przez audytowanych oraz zarządzających organizacją i relacje w audycie wewnętrznym.

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że brak wsparcia zarządzającego organizacją dla audytu wewnętrznego jest czynnikiem niesprzyjającym skuteczności audytu wewnętrznego. Ich zdaniem, wspieranie audytu wewnętrznego może się realizować w różnych działaniach, nie tylko poprzez wsparcie materialne i uwzględnianie potrzeb audytorów wewnętrznych podczas budżetowania kosztów organizacji. Dla badanych audytorów wewnętrznych o wiele bardziej pożądane jest wsparcie niematerialne (np. demonstrowanie tego wsparcia oraz promocji jego działań w organizacji, uczynienie z niego „naturalnej działalności” w organizacji, wsparcie emocjonalne czy informacyjne).

Z literatury wynika, że audyt wewnętrzny powinien być wspierany przez zarządzających organizacją, ponieważ wtedy będzie m.in. większe prawdopodobieństwo, że audytowani będą szanować, respektować i współpracować podczas czynności audytowych. Jak wynika z badań Carmeli i Zisu (2009), wsparcie okazywane audytorom wewnętrznym przez zarządzających organizacją jest kluczowe dla kształtowania klimatu „bezpieczeństwa psychologicznego” audytowanych i ułatwianie pracy audytorom wewnętrznym. Dlatego to zarządzający organizacją

powinni (współ)tworzyć klimat sprzyjający audytowi wewnętrznemu w organizacji, promować audyt wewnętrzny, dając przykład pozostałym członkom organizacji (IIA, 2018, s. 2). Na podstawie wyników tych badań można stwierdzić, że audyt wewnętrzny bez ich wsparcia nie będzie skuteczny, ale raczej będzie ignorowany czy traktowany jako zło konieczne. Można dalej przypuszczać, że nawet najbardziej kompetentni audytorzy wewnętrzeni, bez wsparcia zarządzających organizacją, nie dadzą rady, aby zapewnić audytowi wewnętrznemu skuteczność. To zarządzający organizacją są współodpowiedzialni za to, jak audyt wewnętrzny jest postrzegany w organizacji. Często to też oni dają nieformalne przyzwolenie na to, aby audyt wewnętrzny był ignorowany przez audytowanych. Z opowieści badanych audytorów wewnętrznych wynika, że brak wsparcia zarządzających organizacją przejawia się m.in. w zbyt niskim budżecie dla audytu wewnętrznego, braku akceptacji dla działalności audytu wewnętrznego w organizacji, tworzeniu negatywnego klimatu dla audytu wewnętrznego i ograniczaniu jego działalności czy negatywnym wpływie na dalsze kariery audytorów wewnętrznych. Konsekwencją braku wsparcia przez zarządzających organizacją audytu wewnętrznego może być postrzeganie audytu wewnętrznego w kategorii kosztów (a nie realnych korzyści).

Kolejnym wskazywanym przez respondentów czynnikiem skuteczności audytu wewnętrznego jest rozumienie audytu wewnętrznego przez audytowanych i zarządzających organizacją. Rekomendacje audytowe – wynik pracy audytora wewnętrznego – nie mają żadnej wartości, jeśli zarządzający organizacją nie podejmą żadnej akcji. Van Peurse (2004, s. 390) wskazuje, że zarządzający organizacją niejednokrotnie nie biorą rekomendacji poaudytowych pod uwagę, bo sądzą, że audytorzy wewnętrzeni nie mają wystarczającej wiedzy, by im pomóc. Bezczynność zarządzających organizacją w odniesieniu do zalecanych środków zaradczych jest tym, co najczęściej niepokoi badanych audytorów wewnętrznych i, ich zdaniem, wpływa na skuteczność audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzeni powinni przekonać zarządzających organizacją, że ustosunkowanie się do rekomendacji jest konieczne (a w niektórych przypadkach wręcz pilnie wymagane) (Marks, 2014, s. 60). Nie mogą jednak zakładać *a priori*, że każdy natychmiast zrozumie i zaakceptuje sens ustaleń poaudytowych (Allen, 1996, s. 58; Bou-Raad, 2000, s. 184). Badani audytowani oraz zarządzający organizacją uważają audyt wewnętrzny za spełniający swoje cele, m.in. wtedy jeśli rekomendacje audytorów wewnętrznych nie są trywialne, ale faktycznie pomagają im poprawić swoją pracę. Badani audytorzy wewnętrzeni wskazywali, że brak rozumienia audytu wewnętrznego powoduje m.in. że wokół audytu wewnętrznego w organizacji panuje dużo niedopowiedzeń. Rzadko ulegają oni złudzeniu, że ich obecność w organizacji cieszy innych. Badani audytorzy wewnętrzeni nie oczekują też, że wszystko pójdzie im dobrze i bez zakłóceń podczas wykonywania swojej pracy. Nie chodzi im tylko o zakłócenia „obiektywne”, ale też czynione specjalnie i niejako „na złość”, głównie przez audytowanych, choć z rozmów z audytorami wewnętrznymi wynika, że przez zarządzających organizacją również się zdarzają.

Skąd bierze się brak zrozumienia dla audytu wewnętrznego? Zdaniem badanych audytorów wewnętrznych, obecnie szczególnie niebezpieczne jest mylenie audytu wewnętrznego z audytem finansowym, wykonywanym przez biegłych rewidentów oraz sprowadzanie istoty audytu wewnętrznego wyłącznie do problemów ekonomiczno-finansowych bądź kontrolnych. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że na współczesnym postrzeganiu audytu wewnętrznego piętno odciska jego wymiar historyczny oraz rodowód kontrolno-finansowy (Bielińska-Dusza, 2011a, s. 36; Lange, 2016, s. 79). Kiedyś audyt wewnętrzny był traktowany jako dodatek do audytu zewnętrznego (Vinten, za: Winiarska, 2007, s. 13), przez lata funkcjonował (i funkcjonuje?) w cieniu księgowego i biegłego rewidenta, walcząc o uznanie, odrębny status i tożsamość zawodową, i wciąż wydaje się być niewystarczająco doceniony (por. Endaya i Hanefah, 2013, s. 53). Tymczasem, zdaniem badanych audytorów wewnętrznych, audyt wewnętrzny to znacznie szerszy oraz ciekawszy obszar od audytu zewnętrznego, co jest podkreślane także w literaturze przedmiotu (Moeller, 2018, s. 27). Różnice polegają głównie na tym, że audytor wewnętrzny w swojej pracy skupia się na holistycznym ujęciu organizacji, zna organizację lepiej od biegłych rewidentów, odnosi się do każdej z aktywności organizacji, nie tylko tej rachunkowo-finansowej (Cosserat i Rodda, 2009, s. 24). Biegły rewident najczęściej zaznajamia się z działalnością organizacji podczas badania sprawozdań finansowych i służy głównie interesariuszom zewnętrznym organizacji. Natomiast audytorzy wewnętrzni przez to, że są częścią organizacji, mogą pogłębić jej wiedzę o niej samej (Moeller i Brink, 2009, s. 631; Saunders, 2011, s. 108) i są bardziej (niż audytorzy zewnętrzni) zorientowani na zarządzanie (Sawyer i in., 2003, s. 8). Podczas swoich działań audytor wewnętrzny bazuje w większym stopniu na relacjach interpersonalnych, co definitywnie odróżnia go¹ od biegłego rewidenta (Dittenhofer, 1997, s. 23).

Na podstawie otrzymanych wyników wydaje się też, że to niezrozumienie audytu wewnętrznego w organizacji może być wynikiem niewłaściwego określenia jego roli w organizacji, braku postrzegania go jako części organizacji (Mouri i Anderson, 2017, s. 4), a wyłącznie jako „szpiega i zbieracza informacji” (Mathur, 2011, s. 271). Budowanie pozycji audytu wewnętrznego w organizacji polegać może m.in. na demonstrowaniu korzyści wynikających z audytu wewnętrznego, czy cech wyróżniających go spośród innych instrumentów stosowanych w organizacji. Audytorzy wewnętrzni powinni kreować swój obraz jako kluczowych „kół zamachowych” rozwoju organizacji (a nie tylko biernych obserwatorów czekających na rozwój wydarzeń) oraz tych, którzy realnie przysparzają wartości (a nie są śledczymi) organizacji. To zadanie trudne, zważywszy na „standardową”² konieczność zachowania niezależności i obiektywizmu przez audyt wewnętrzny. Dlatego dla

1 W literaturze pojawiają się też głosy przeciwne, że audytor wewnętrzny kładzie mniejszy niż audytorzy wewnętrzni nacisk na pozytywne relacje interpersonalne z zarządzającymi organizacją (jako swoimi klientami) (Fanning i Piercey, 2014).

2 W znaczeniu wyznaczoną przez Standardy.

zwiększenia swojego znaczenia i uznania w organizacji audyt wewnętrzny powinien wyraźniej definiować swoją rolę w organizacji (por. Lenz i in., 2017, s. 13). Często wymagać to będzie „pracy u podstaw” audytora wewnętrznego, czego świadomość mają również osoby biorące udział w tych badaniach. Wielu badanych audytorów wewnętrznych wskazywało, że na początku każdego zadania audytowego podkreśla znaczenie audytu wewnętrznego i swojej pracy, zdając sobie sprawę, że już małe zmiany w wiedzy audytowanych na temat audytu wewnętrznego, to duże zmiany w skuteczności audytu wewnętrznego.

Jak wskazują Glinka i Hensel (2014, s. 410), relacje bazują na przekonaniach oraz stereotypach aktorów w niej uczestniczących, które, kiedy są mylne, mogą działać na te relacje destrukcyjnie. Audytorzy wewnętrzni mogą mylić się, zakładając *a priori*, że istota audytu wewnętrznego jest zrozumiała *per se* dla audytowanych i zarządzających organizacją. Na podstawie otrzymanych wyników można przypuszczać, że to audytor wewnętrzny, przy wsparciu zarządzających organizacją, powinien być odpowiedzialny za to, aby go rozumiano w organizacji. Rozumienie audytu wewnętrznego może zmniejszyć opór audytowanych i zarządzających organizacją wobec audytu wewnętrznego oraz zwiększyć ich zaangażowanie w zadanie audytowe. Znajomość tego, czym audyt wewnętrzny się zajmuje, może sprawić, że audytowani będą czuć się docenieni i traktowani poważnie przez audytorów wewnętrznych. Przełamanie tego niezrozumienia też jest ważne, ponieważ im głębiej audytowani tkwić będą w zakotwiczonym niezrozumieniu, tym trudniej audytorowi wewnętrznemu będzie przekonać ich do korzyści z audytu wewnętrznego. Na podobne wnioski wskazuje także Marks (2014, s. 62). Konsekwencji braku zrozumienia i mylnego postrzegania audytu wewnętrznego może być wiele, np. negowanie jego istnienia w organizacji, traktowanie jako przeszkody w działalności organizacji i źródła kosztów (a nie korzyści), brak „ducha współpracy”, tworzenie atmosfery podejrzliwości czy braku zaufania do audytu wewnętrznego (wyraźnie wybrzmiało to z ust audytorów wewnętrznych podczas wywiadów).

Na podstawie otrzymanych wyników można przypuszczać, że charakter audytu wewnętrznego (a w szczególności jego niezależność) izoluje go oraz kreuje wizerunek niejasny, niebezpieczny i groźny. Z przeprowadzonych badań wynika, że często dla audytowanych (a nawet i zarządzających organizacją) to kolejna i niezbyt pożądana forma kontroli. Z relacji audytorów wewnętrznych wynika, że brakuje niejednokrotnie audytowanym i zarządzającym organizacją podstawowej wiedzy, czym jest audyt wewnętrzny (byłoby jednak arealne oczekiwać, aby audytowani wiedzieli na temat audytu wewnętrznego tyle, co audytorzy wewnętrzni). Badani audytorzy wewnętrzni ubolewali nad wciąż małą rozpoznawalnością audytu wewnętrznego nie tylko w organizacji, ale również w społeczeństwie. Jest to konkluzja pokrywająca się z konkluzją z badań m.in. Lange (2016).

Kolejnym czynnikiem skuteczności audytu wewnętrznego wskazywanym przez respondentów były relacje w audycie wewnętrznym. Badani audytorzy wewnętrzni podkreślali, że specyfiką ich zawodu są ustawiczne kontakty z innymi, czasem

niełatwe, czasem toksyczne, co powoduje, że nie zawsze audyt wewnętrzny to doświadczenie pozytywne. W większości dla badanych audytorów wewnętrznych naiwnością jest twierdzenie, że nieaudytorzy wewnętrzni zawsze czują się dobrze w ich towarzystwie. Badani zarządzający organizacją wskazywali, że starają się nie ingerować w relacje, najczęściej formalne, pomiędzy audytorem wewnętrznym a audytowanym. Choć w centrum audytu wewnętrznego znajdują się i audytor wewnętrzny, i audytowany, i zarządzający organizacją, to najczęściej, zdaniem badanych, na audytora wewnętrznego jest przerzucana odpowiedzialność za skuteczność audytu wewnętrznego. Audytowani oraz zarządzający organizacją raczej sami z siebie nie podejmą trudu budowania relacji z audytorem wewnętrznym.

Respondenci (głównie audytorzy wewnętrzni) wskazali też inne czynniki skuteczności audytu wewnętrznego, zastrzegając, że mogą one być różne w różnych organizacjach. Większość z tych wymienianych przez respondentów miała związek z kapitałem ludzkim, jak np. niedopasowana polityka szkoleniowa dla audytorów wewnętrznych, cechy osobowościowe ludzi zaangażowanych w audyt wewnętrzny, kompetencje audytorów wewnętrznych.

Trzecie pytanie badawcze dotyczyło wiedzy i umiejętności osób zaangażowanych w audyt wewnętrznych mających znaczenie dla skuteczności audytu wewnętrznego. Zdaniem niektórych badanych audytorów wewnętrznych, powinni oni wiedzieć wszystko, aby audyt wewnętrzny był skuteczny. Wskazywali oni też, że audytor wewnętrzny jest mądry mądrością swoich audytowanych, co oznacza, że audytorzy wewnętrzni nigdy nie posiadają takiej wiedzy z audytowanego obszaru, jaką mają audytowani. Mimo swojej rozległej wiedzy, audytor wewnętrzny nie ma monopolu na rację, a nawet w Standardach nie oczekuje się od audytorów wewnętrznych biegłości specjalistycznej z poszczególnych obszarów działalności organizacji. Z kolei badani audytowani przeważnie uważają, że audytorzy wewnętrzni powinni mieć wiedzę adekwatną do zadania i irytuje ich, jeśli audytor wewnętrzny, który nie ma tak głębokiej wiedzy jak oni, daje im rekomendacje. Badani (głównie audytorzy wewnętrzni i zarządzający organizacją) obok wiedzy i umiejętności skutecznego audytora wewnętrznego wskazywali na jego pewne wrodzone zdolności i predyspozycje takie jak refleksyjność, pokora, bezinteresowność, inteligencja emocjonalna, ciekawość, odwaga moralna czy opanowanie. Większość odpowiedzi audytowanych co do własnych umiejętności miały charakter raczej humorystyczny i nawiązywały głównie do umiejętności przetrwania audytu wewnętrznego. Zdaniem większości respondentów, audytorzy wewnętrzni powinni mieć też rozwinięte umiejętności współpracy oraz komunikacji. Te umiejętności, według audytorów wewnętrznych, powinni też mieć audytowani, którzy również powinni wiedzieć, czym jest audyt wewnętrzny i co można dzięki niemu zyskać. Nie każdy obszar zadania audytowego jest tak samo wymagający, jednak nakład czasu oraz pracy, jaki należy poświęcić, przygotowując się do każdego zadania audytowego wymaga od audytora wewnętrznego wykraczania poza to, co już wie i potrafi (a więc potrzebna jest nie tylko wiedza i umiejętności z zakresu audytu wewnętrznego). Dlatego w literaturze wskazuje się, że audytorzy wewnętrzni

są zobowiązani do bycia w stanie do „(z)audytowania” wszystkiego (Chambers, 2014). Respondenci wskazywali, że w przypadku audytorów wewnętrznych tak naprawdę nie jest ważne wykształcenie formalne. Ważniejsze od wiedzy czysto merytorycznej, dotyczącej audytu wewnętrznego, są m.in. „nos audytora wewnętrznego”, jego intuicja, umiejętności interpersonalne, pokora, osobowość i pozytywne nastawienie. Respondenci wskazywali, że wiedza audytora wewnętrznego powinna być pochodną jego doświadczenia zawodowego i życiowego, co zdaniem większości badanych audytorów wewnętrznych wpływa na to, że osoby młode raczej nie powinny zostawać audytorami wewnętrznymi. Jak wynika z badań Van Peursem (2004), doświadczeni audytorzy wewnętrzni mogą mieć większy wpływ na sposób zarządzania w organizacji.

Głównie na audytorach wewnętrznych ciąży odpowiedzialność za „zachęcanie” audytowanych do współpracy i zaangażowania „w imię dobra wspólnego”, tworzenie atmosfery wzajemnej życzliwości i szacunku, obniżenie „napięcia psychicznego” u audytowanego. Na podstawie zebranych danych empirycznych, można postawić tezę, że relacja z audytorem wewnętrznym jest zależna od umiejętności rozpoznania i zrozumienia oczekiwań audytowanych i zarządzających organizacją przez audytora wewnętrznego, przy jednoczesnym poszanowaniu przez niego zasad audytu wewnętrznego. Relacja ta może być czynnikiem wpływającym na przebieg zadania audytowego i na jego późniejszy wynik. Sam audytor wewnętrzny też jest oceniany przez członków organizacji i to jest chyba jeden z istotniejszych elementów jego pracy. Niedoceniając audytu wewnętrznego w organizacji i niezrozumienie jego istoty i natury, rozumiane jest przez niektórych badanych respondentów jako pewna dysfunkcja audytu wewnętrznego i w pewnym sensie porażka audytorów wewnętrznych.

Audytor wewnętrzny powinien nie tylko rozumieć strategię biznesową organizacji i znać ryzyka, które mogą oddziaływać na system kontroli wewnętrznej, ale i musi być mistrzem w zakresie wiedzy na temat działalności prowadzonej przez organizację, na rzecz której pracuje i być w tym autentyczny i wiarygodny. Dzięki znajomości samej metodyki audytu wewnętrznego audytor wewnętrzny nie będzie w stanie przeprowadzić skutecznego audytu wewnętrznego. Z punktu widzenia skuteczności audytu wewnętrznego ważna jest wiedza i umiejętności audytora wewnętrznego dotycząca właściwego postępowania z ludźmi, a w konsekwencji uznanie cech osobowościowych audytowanych (por. Skoczylas-Tworek, 2014, s. 73–74). Umiejętności interpersonalne (społeczne) zdają się być krytyczne dla skuteczności audytu wewnętrznego. Jednak z badań Grzesiak (2019) wynika, że zagadnienia dotyczące umiejętności społecznych audytorów wewnętrznych w niewielkim stopniu są uwzględniane w edukacji audytorów wewnętrznych, mimo że taki jest wymóg pracodawców.

Rozwój otoczenia oraz organizacji wymusiły zmiany w treści audytu wewnętrznego i korektę poglądów na temat możliwości jego wykorzystania. Audyt wewnętrzny obecnie zajmuje się coraz nowymi obszarami problemowymi, zmieniły się jego role oraz znaczenie dla organizacji (por. podrozdział 1.1). Jeszcze parę

lat temu od audytorów wewnętrznych wymagany był inny zestaw wiedzy i umiejętności niż obecnie i raczej nie ma wątpliwości, że będą się one dalej zmieniać w przyszłości. Spektrum wiedzy i umiejętności audytora wewnętrznego jest szerokie. Praca w audycie wewnętrznym zobowiązuje do kształtowania i nabywania przez audytorów wewnętrznych szerokiego zakresu wiedzy i umiejętności (Moeller, 2018, s. 210). Dlatego bycie audytorem wewnętrznym jest często ostatnim przystankiem dla osób krótko przed emeryturą i zwieńczeniem kariery zawodowej (The Institute of Internal Auditors, 2011, s. 8). Z badań wynika, że doświadczeni audytorzy wewnętrznymi nie akceptują warunków, kiedy niezależność i obiektywizm są łamane [nawet w imię (nie)spełnienia oczekiwań], w przeciwieństwie do młodych adeptów tego zawodu. Zdaje się to wskazywać jednoznacznie, że zawód audytora wewnętrznego nie jest przeznaczony dla osób z małym doświadczeniem zawodowym.

Ostatnie, czwarte, pytanie badawcze odnosiło się do postaw oraz oczekiwań poszczególnych grup osób zaangażowanych w audyt wewnętrznych, a mających znaczenie dla skuteczności audytu wewnętrznego. Przypomnieć należy, że to respondenci definiowali swoje postawy, wskazując, że pytanie o postawy to dla nich pytanie o emocje przeżywane podczas audytu wewnętrznego i w związku z nim.

Historia i związki audytu wewnętrznego z audytem zewnętrznym doprowadziły do utożsamiania audytora wewnętrznego z kwestiami finansowymi oraz wykreowania niezgodnego z prawdą wyobrażenia audytora wewnętrznego jako „pana i władcy”, a nie partnera (Lange, 2016, s. 129). Badani audytowani opowiedzieli, że audyt wewnętrzny nie raz staje się „dehumanizacyjnym procesem” z winy samych audytorów wewnętrznych, jeżeli ci mają postawy negatywne głównie w stosunku do audytowanych. Spotkali się oni z takimi audytorami wewnętrznymi, którzy odzierają z godności audytowanych i zamiast nieść pomoc, pokazują swoją wyższość i rozdęte ego, a potknięcia audytowanych stanowią źródło ich satysfakcji i wzmagają chęć pokazania dominacji. Nadmierna zasadniczość czy sztywne trzymanie się procedur przez audytorów wewnętrznych może dodatkowo powodować, że audytowani będą czuć się przez nich zdominowani podczas zadania audytowego. Audytowani mogą uważać starania audytorów wewnętrznych za przekraczające granice, jako np. personalny atak na swoją osobę czy instrumentalne traktowanie audytowanego przez audytora wewnętrznego. Tymczasem, jak przestrzegają Sawyer i in. (2003, s. 1227), nawet jeden audytor wewnętrzny z nieodpowiednią postawą może zrujnować pracę innych audytorów wewnętrznych. Nasuwa się więc pytanie: dlaczego niektórzy audytorzy wewnętrznymi mają postawy negatywne, do eliminacji których powinni dążyć jako pierwsi? Przynajmniej na tym etapie badań pytanie to pozostaje otwarte.

W kwestii postaw audytorów wewnętrznych respondenci ze wszystkich grup wskazywali, że mieli styczność z postawami negatywnymi audytorów wewnętrznych (np. wywyższaniem się). Sawyer i in. (2013, s. 1246–1248) zauważają, że jeżeli audytorzy wewnętrznymi mają pewne manieryzmy, obrażające lub denerwujące

audytowanych, to wpłynie to na negatywne interakcje audytowanych z audytorami wewnętrznymi (i odwrotnie), które mogłyby potencjalnie niszczyć relacje z audytowanymi. Mogą one wpływać na doświadczenia audytowanych związane z audytem wewnętrznym, a w konsekwencji na postawy audytowanych.

Wśród postaw audytowanych, które wyłoniły się z opowieści respondentów, dominują postawy negatywne. Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że często zdarzają się przypadki, które są dla nich nieprzyjemne, a nawet noszą znamiona mobbingu w miejscu pracy. Zdaniem respondentów (głównie audytorów wewnętrznych), wynikają one z braku rozumienia audytu wewnętrznego, przyzwolenia zarządzających organizacją na takie zachowanie – bądź wcześniejszego, niekoniecznie pozytywnego doświadczenia związanego z audytem wewnętrznym. Z opowieści audytorów wewnętrznych wynika, że rzadko zdarzają się audytowani, którzy współpracują i jawnie komunikują im swoje oczekiwania. Badani audytorzy wewnętrzni zaobserwowali także wśród audytowanych lęk, stres i strach powodowany głównie tym, że nikt nie lubi być audytowany. Dlatego rzadko traktują oni (audytowani) współpracę z audytem wewnętrznym jako swój obowiązek. Stąd też w większości oczekiwania audytowanych najczęściej sprowadzają się do tego, aby albo audytu wewnętrznego nie było, albo aby po prostu nie przeszkadzał im w codziennej pracy a audytor wewnętrzny był niemalże zamknięty w pokoju, bez kontaktu z innymi. Te negatywne postawy (zarządzających organizacją oraz audytowanych) „odbijają się” na audytorach wewnętrznych. W literaturze wskazuje się, że wrogość audytowanych może skutecznie uprzykrzyć pracę i negatywnie wpłynąć na wyniki audytu wewnętrznego – obawiający się wybuchowej odpowiedzi ze strony audytowanych, zastraszonego lub zestresowanego audytor wewnętrzny może być mniej zdolny do zidentyfikowania nieprawidłowości (Pasewark i in., 1995; Andersson i Pearson, 1999, s. 467, za: Guénin-Paracini i in., 2015).

Postawy negatywne nieaudytorów wewnętrznych mogą wynikać z istoty audytu wewnętrznego, który ujawnia nieprawidłowości, czym w większości nie są zainteresowani ich sprawcy (audytowani). Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że audytując, warto uświadomić sobie siłę ludzkich emocji i dyskomfortu audytowanych. Dyskomfort ten jest wynikiem nie tylko istoty audytu wewnętrznego, jego rodowodu kontrolnego, ale i występującego błędnego przekonania na jego temat oraz ludzkiej natury, która nie łatwo poddaje się wszelkim formom kontroli. Audytowani często są też pasywni podczas przeprowadzania audytu wewnętrznego. Pasywność ta wiąże się m.in. z różnymi oporami audytowanych (np. odkryciem się przed audytorem wewnętrznym i analizowaniem problemów w jego obecności czy lękiem przed byciem audytowanym i przed zwolnieniem).

Z przeprowadzonych badań wynika, że często sięgnięcie po pomoc (z własnej i nieprzymuszonej woli) do audytora wewnętrznego nie jest krokiem łatwym ani dla audytowanych, ani dla zarządzających organizacją, nawet jeśli (teoretycznie) zdają sobie sprawę, że audytor wewnętrzny jest w stanie pokazać im np. możliwości udoskonalenia działalności organizacji. Tymczasem aktywność ta jest wielce pożądana przez badanych audytorów wewnętrznych.

Oczekiwania wobec audytorów wewnętrznych, które wybrzmiały podczas wywiadów, zarówno ze strony audytowanych, jak i zarządzających organizacją, odnoszą się do przygotowania merytorycznego z audytowanego obszaru, ale też do (ogólnie mówiąc) „ludzkiego” postępowania z drugim człowiekiem. Jednak nie mówią tego audytorom wewnętrznym – przynajmniej na to wskazywali niektórzy badani audytorzy wewnętrzni, przez co ci ostatni często nie wiedzą do końca, o co audytowani mają do nich pretensje i czego tak naprawdę oczekują (nie mówią im przecież o tym wprost).

Badani audytorzy wewnętrzni podkreślali, że osoby w organizacji powinny mieć łatwy dostęp do audytorów wewnętrznych. Stosują politykę „otwartych drzwi” – są gotowi, aby nieść pomoc audytowanym, w każdych okolicznościach. Są niejako „non stop na służbie”, także poza godzinami pracy, dążą do jak najwyższego poziomu swojej pracy i często poświęcają własne zasoby finansowe, prywatny czas, ciągle się doksztalają. Starają się być dyskretnie (a nie nachalnie) blisko audytowanego. Ta bliskość nie wynika, ich zdaniem, z konieczności czy przymusu, ale jest naturalnie wpisana w audyt wewnętrzny. Badani audytorzy wewnętrzni czuli, że mają misję wobec organizacji, że muszą to zrobić, bo tak im nakazuje etos audytu wewnętrznego. Mieli poczucie sensu swojej pracy, choć w momentach warunkowanych niektórymi postawami negatywnymi audytowanych oraz zarządzających organizacją łatwo im o zwątpienie w ten sens. Z opowieści respondentów wynika też, że audytora wewnętrznego, wykonującego skuteczny audyt wewnętrzny charakteryzują jeszcze równowaga inicjatywy i powściągliwości; dystans i otwartość; przywiązanie do wartości etycznych i pewna elastyczność; optymizm i zawodowy sceptycyzm, bezkompromisowe zaangażowanie na rzecz organizacji i pewne wycofanie w relacjach. W budowaniu tychże relacji audytorzy wewnętrzni powinni posiadać zdolność do balansowania pomiędzy obiektywizmem i niezależnością a umiejętnością stwarzania partnerskich stosunków. Na podobne wskazuje się też w literaturze. „Przede wszystkim musimy [my – audytorzy wewnętrzni – przyp. autorki] pamiętać, że jesteśmy ludźmi i powinniśmy postępować jak ludzie” (Jaska, 2018a, podobnie Reves, 1946, s. 82). Zaprezentowane stwierdzenie może wydać się zbyt oczywiste, ale ta właśnie oczywistość może powodować, że się o niej w organizacjach zapomniało i zapomina.

Badani audytorzy wewnętrzni wskazywali, że audytor wewnętrzny powinien być refleksyjny oraz autentyczny w tym, co robi i mówi. Przyjmując perspektywę organizacji, powinien analizować audytowane obszary, zachowując przy tym otwarty umysł. Mają świadomość, że z racji wykonywanej profesji, ciąży na nich szczególna rola i odpowiedzialność, co powoduje, że w profesję tę jest wpisana bardzo duża wrażliwość etyczna. To dzięki niej konflikty moralne są rozeznawane³

3 Nawiązanie do rozeznawania duchowego zgodnie z duchowością ignacjańską. Jej główną cechą jest m.in. miłość i pomoc innym ludziom. Duchowość ignacjańska jest oparta na kształtowaniu życia wewnętrznego z wykorzystaniem ćwiczeń duchowych, zaproponowanych przez św. Ignacego Loyolę (założyciela zakonu jezuitów) (por. Reclaw, 2018, s. 128).

„w duszy audytora wewnętrznego”. Dlatego niejako naturalnie niektórzy respondenci kojarzą audyt wewnętrzny z duchowością ignacjańską, czyli duchowością pytań i rozeznawania (por. Reclaw, 2018, s. 128). Audyt wewnętrzny jest „ignacjańskim rachunkiem sumienia organizacji” – daje asumpt do rozważań na temat tego, co się dzieje w organizacji, jakie są przyczyny ewentualnych nieprawidłowości i najważniejsze: jak poprawić się w przyszłości.

Badani audytorzy wewnętrzni często wskazywali, że dopasowują swoją pracę, aby lepiej odpowiadała ona oczekiwaniom audytowanych oraz zarządzających organizacją. Jednak niektórzy badani zarządzający organizacją i audytowani wskazywali, że istnieje różnica między tym, co audytorzy wewnętrzni deklarują, a tym, co faktycznie robią w zakresie audytu wewnętrznego. Niespełnienie oczekiwań stawianych wobec audytu wewnętrznego może skutkować brakiem szacunku dla działalności audytu wewnętrznego.

Mimo wszystko i audytor wewnętrzny, i audytowany, i zarządzający organizacją powinni grać razem w grę typu *win – win*. Osoba audytowana i zarządzający organizacją powinni zdawać sobie sprawę, że razem z audytorem wewnętrznym mają ten sam cel – właściwe funkcjonowanie organizacji i w swoich działaniach kierują się wyłącznie jej dobrem. Praca audytora wewnętrznego to stosowność działań (a nie perfekcja), propozycja naprawienia problemów (a nie jedynie znajdowanie nieprawidłowości czy ich wypunktowanie). Audytowani i zarządzający organizacją powinni uświadomić sobie, że audytor wewnętrzny jest też częścią organizacji – nie poza nią, nie przeciwko niej.

Badani wskazywali, że audytor wewnętrzny daje w pewnym sensie władzę audytowanym. Podczas zadania audytowego mogą oni mieć wpływ na wnioski, jakie przedstawi audytor wewnętrzny. Jednak, jak wynika z usłyszanych opowieści, audytowani w praktyce nie korzystają z tego często. Audytorzy wewnętrzni podkreślali, że może to być wynikiem faktu, że każdy audytowany jest inny i ma różny „bagaż” doświadczeń związany z audytem wewnętrznym, audytowani czują też przesycone audytem wewnętrznym. Skoro od doświadczenia⁴ audytu wewnętrznego przez audytowanego zależy wiele, to audytowany zawsze, bez względu na okoliczności, musi być traktowany podmiotowo, absolutnie nie przedmiotowo (nawet jeśli tego oczekuje zarządzający organizacją). Choć powoli zmienia się wśród audytowanych i zarządzających organizacją podejście do audytu wewnętrznego z „anty” na wskazujące na potencjał do bycia partnerem, to respondenci wskazywali, że zdarzają się przypadki, że audytorzy wewnętrzni nie są traktowani jako współpracownicy w organizacji, na rzecz której wspólnie z innymi pracują. Można więc wysunąć wniosek, że całość podejmowanych przez audyt wewnętrzny przedsięwzięć powinna być oparta na relacjach partnerskich, pozytywnych wzajemnych postawach, a audytor wewnętrzny powinien mieć w organizacji wizerunek osoby godnej zaufania. Tam, gdzie audyt wewnętrzny jest traktowany jako partner dla organizacji, tam jest zazwyczaj pozytywnie postrzegany (Holt, 2012, s. 46). Dlatego relacja pomiędzy

4 W znaczeniu: wydarzeń i sytuacji, których doświadczoneo.

zarządzającymi organizacją a audytorami wewnętrznymi musi być wspierająca (a nie oskarżycielska) (Mathur, 2011, s. 273) i być rozpatrywana z punktu widzenia usługodawcy i usługobiorcy (Leung i in., 2011, s. 801).

Jedną z wątpliwości, która rodzi się po przeprowadzonych badaniach, dotyczy konieczności występowania audytu wewnętrznego w organizacji. W większości audyt wewnętrzny jest determinowany wymogami prawnymi, z opowieści audytorów wewnętrznych wynika, że zarządzający organizacją nie postrzegają go przez pryzmat wymogu praktyki (a raczej wyłącznie wymogu prawnego). To powoduje, że nie korzysta się z usług doradczych audytu wewnętrznego, tym samym jego potencjał zdaje się być marnowany. Tymczasem to konieczność i potrzeba stworzyły audyt wewnętrzny i czynią go integralną częścią organizacji (Hald, 1944, za: Ramamoorti, 2003, s. 4). Jak wskazują Sarens i in. (2011, s. 54), powołując się na Flesher (1996), żadna duża organizacja nie może audytu wewnętrznego uniknąć – jeśli nie mają go teraz, będą musieli to zrobić wcześniej czy później, bez względu na regulacje prawne⁵.

6.2. Rekomendacje dla praktyki

Konieczne wydaje się poszukiwanie rozwiązań umożliwiających zrozumienie audytu wewnętrznego w organizacjach, wyeliminowanie negatywnych postaw i uczynienie z audytu wewnętrznego instrumentu faktycznego doskonalenia, do którego jest zaufanie w organizacji. Badani audytorzy wewnętrzni podkreślali, że nie można siłą narzucić audytowanym tego, co mają myśleć na temat audytu wewnętrznego, ale można zmienić ich myślenie w tym zakresie⁶. Proponowane działania dla praktyki mają dwa zasadnicze cele: zmianę postrzegania audytu wewnętrznego (zwiększenie rozumienia audytu wewnętrznego i jego rozpoznawalności) oraz zwiększenie kapitału ludzkiego osób zaangażowanych w ten proces. W konsekwencji podejmowane działania mogą pomóc w osiągnięciu skuteczności audytu wewnętrznego w organizacjach.

Z opowieści respondentów wynika, że audytowani często przejmują postawy od zarządzających organizacją w kwestii audytu wewnętrznego. Dlatego ważny wydaje się przykład zarządzającego organizacją. Jednym z jego zadań powinno być uświadomienie członkom organizacji, że celem audytu wewnętrznego jest uzyskanie

5 Niniejsze opracowanie nie ma na celu przekonania o wartości audytu wewnętrznego (jako takiego), choć analiza transkrypcji z przeprowadzonych wywiadów wskazuje, że przydałoby się takie opracowanie.

6 Często audytor wewnętrzny musi dbać o „sprzedawanie” swojej usług w organizacji, choć nie wydaje się, aby szersza kampania (np. ogólnokrajowa) na temat istoty tego zawodu była potrzebna. Jeden z respondentów stwierdził, że „konieczny jest większy PR dla audytu w Polsce i w organizacji” (Z04).

obiektywnych i wiarygodnych wyników, a nie działalność represyjna (jak szukanie „haków” np. po to, aby zmniejszyć zatrudnienie). Traktowanie audytu wewnętrznego jako zła koniecznego w organizacji powinno zostać zastąpione działaniem ukierunkowanym na wykorzystywanie jego możliwości, które dadzą korzyści dla innych. Raport audytora wewnętrznego może skłonić do innego sposobu patrzenia na organizację. Również audytorzy wewnętrzeni powinni podkreślać, że zadanie audytowe nie jest skierowane „personalnie” w audytowanego i nie jest wyrazem ataku na niego. Dlatego wyzwaniem dla audytorów wewnętrznych jest stworzenie takiej atmosfery współpracy, aby audytowani poczuli, że ich status w organizacji nie jest zagrożony. Sposób postępowania audytorów wewnętrznych podczas przeprowadzania zadań audytowych jest stale oceniany przez audytowanych. Audytor wewnętrzny powinien więc być skoncentrowany maksymalnie na audytowanych i unikać wyobcowania i współtworzyć atmosferę współpracy, przy jednoczesnym poszanowaniu swojej niezależności i obiektywizmu.

Możliwe, że audytor wewnętrzny w wyniku audytu wewnętrznego ujawni niedoskonałości bądź rzeczywistość, której nikt (poza nim) nie chce ujawnić. Audyt wewnętrzny ingeruje w strefę komfortu audytowanych oraz zarządzających organizacją, co (po ludzku) ma prawo być odbierane jako nieprzyjemne. Do tego dochodzą jeszcze emocje, które mogą stanowić nieprzekraczalne bariery psychologiczne u audytowanych. Dlatego naturalne wydają się lęk i stres przed negatywną, krytyczną oceną, wykryciem niedociągnięć ich pracy. Skoro audyt wewnętrzny jest źródłem obustronnych stresów, to organizacje powinny podejmować działania dotyczące poszerzenia promocji zdrowia pracowników z zakresu przeciwdziałaniu stresowi i radzenia sobie z nim.

Jednym z działań podejmowanych w organizacjach na rzecz zwiększenia kapitału ludzkiego osób zaangażowanych w audyt wewnętrzny mogą być działania dotyczące polityki szkoleniowej nie tylko audytorów wewnętrznych, ale też obecnych i przyszłych, potencjalnych audytowanych. Skoro audyt wewnętrzny wywołuje wciąż tak silne emocje, trzeba mu poświęcić czas w organizacji. Organizacje powinny przeprowadzać szkolenia z zakresu umiejętności interpersonalnych z naciskiem na kształtowanie umiejętności komunikacyjnych oraz współpracy w audycie wewnętrznym dla wszystkich swoich pracowników. Także podczas wprowadzenia do pracy osób nowozatrudnionych warto poświęcić czas na wyjaśnienie im istoty audytu wewnętrznego, sposobu jego funkcjonowania w organizacji oraz korzyściach wynikających z korzystania z jego usług. Ze względu na chęć uzyskania lepszej współpracy audytowanego z audytorem wewnętrznym podczas zadania audytowego organizacje mające audyt wewnętrzny być może powinny zwracać uwagę podczas rekrutacji i późniejszego wprowadzenia na stanowisko nowozatrudnionej osoby, że współpraca z audytorem wewnętrznym jest obowiązkiem wszystkich pracowników (a nie karą dla nich). Egzekwowanie tego obowiązku od nieaudytorów wewnętrznych być może byłoby możliwe za sprawą zmiany systemu oceniania wszystkich pracowników poprzez uwzględnienie współpracy z audytorem wewnętrznym jako jedno z kryteriów oceniania.

W tym kontekście konieczne wydaje się także zracjonalizowanie procesu szkoleniowego dla audytorów wewnętrznych. Racjonalizacja ta powinna być oparta przede wszystkim na badaniu ich potrzeb szkoleniowych. Szkolenia powinny dotyczyć m.in. sposobu radzenia sobie z trudnościami związanymi z wykonywaniem tego zawodu i rozwijania kompetencji sprzyjających skuteczności audytu wewnętrznego, kładąc m.in. nacisk na rozwój umiejętności interpersonalnych audytorów wewnętrznych. Audyt wewnętrzny może być działalnością mało stresującą, jeśli będzie wystarczające zrozumienie oraz odpowiednie przygotowanie psychologiczne audytorów wewnętrznych. Zdaniem niektórych respondentów, czynniki psychologiczne w audycie wewnętrznym należą do tych, które stanowią ważny składnik skuteczności audytu wewnętrznego.

6.3. Ograniczenia badań

Przeprowadzone badania, zarówno teoretyczne, jak i empiryczne, mają swoje ograniczenia.

Głównym ograniczeniem badań teoretycznych jest fakt, że autorzy na swoje potrzeby tworzą własne definicje pojęć, co powoduje, że istnieje ich relatywna mnogość. Dodatkowo do literatury rodzimej włączane są różnorodnie tłumaczone terminy anglojęzyczne, co może potęgować zamieszanie terminologiczne oraz niespójność porównań wywołaną trudnością konfrontowania ze sobą wyników badań (Zimniewicz, 2014, s. 199–203).

Badania empiryczne bazowały na podejściu jakościowym. Przyjęte podejście umożliwiło zgłębienie analizowanych obszarów, nie pozwoliło natomiast na uogólnianie wniosków na całą populację (badania objęły tylko fragment rzeczywistości).

Ograniczenia badań związane są także z samym procesem badawczym, który w głównej mierze odwoływał się do opinii oraz ocen respondentów. O postawach wobec audytu wewnętrznego autorka wnioskowała na podstawie wypowiedzi i opinii badanych (tego, co oni uznali za postawę). Dane zbierane były w kontrolowanych przez badacza warunkach, co mogło wpłynąć na to, że badaczka traktowana byłaby jako osoba, która będzie oceniać respondentów. Ponadto mogli mieć oni zamiar, aby udzielać poprawnych odpowiedzi zgodnie z powszechnie obowiązującym standardem albo poglądem (a nie swoim własnym). Autorka nie miała możliwości sprawdzenia, na ile udzielone przez badanych odpowiedzi są szczerze i wiarygodne. Kolejne z ograniczeń badań wiąże się z próbą badawczą i sposobem jej doboru. Struktura próby badawczej w ramach poszczególnych prób respondentów (tj. audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją) była zróżnicowana (heterogeniczna). W próbie znajdowały się respondenci

z organizacji zarówno z sektora publicznego, jak i prywatnego, z dużym i małym stażem pracy, szeregowi pracownicy oraz ci z kadry zarządzającej etc. Z metodycznego punktu widzenia zapewne lepsze (od próby heterogenicznej) byłoby oparcie badań na bardziej homogenicznej próbie respondentów. Ponadto respondenci nie pracowali w tych samych organizacjach, a więc odwoływali się do zupełnie innych rzeczywistości.

Różnoliczna grupa osób w ramach poszczególnych grup respondentów (mniejsza w porównaniu do liczby audytorów wewnętrznych liczba badanych z grup audytowanych oraz zarządzających organizacją) wydaje się osłabiać wnioski z badań i mieć znaczenie dla uzyskanych rezultatów. Jednak wynik ten nie jest rezultatem subiektywnych czynników, a obiektywnych. Pomimo poczynionych przez autorkę starań i prób dotarcia do większej grupy respondentów odzew do wzięcia udziału w badaniu audytowanych i zarządzających organizacją był relatywnie niewielki (w porównaniu do audytorów wewnętrznych).

Zakończenie

„Audyt wewnętrzny” stanowi pojęcie utrwalone w aparacie pojęciowym nauk o zarządzaniu oraz zarządzania (jako praktyki) i niesie ze sobą pewne obietnice, związane m.in. z jego wartościotwórczym charakterem. Jest on interdyscyplinarny i społeczny już ze swej natury. Pomimo że jest niezależny i obiektywny, to „uwikłany” jest w organizację – jego specyfika zamyka go w relacjach z innymi (por. Sawyer i in., 2003, s. 1223). Dlatego m.in. zwrot w kierunku kapitału ludzkiego był konieczny do rozważenia z perspektywy jego (audytu wewnętrznego) skuteczności.

Głównym celem pracy była identyfikacja czynników skuteczności audytu wewnętrznego związanych z kapitałem ludzkim. Choć istnieje względnie duża liczba publikacji poświęconych skuteczności audytu wewnętrznego, to dla badaczy wciąż jest więcej pytań niż odpowiedzi w tym zakresie i m.in. dlatego sugerują oni konieczność prowadzenia dalszych badań w tym obszarze. W literaturze skuteczność audytu wewnętrznego najczęściej odnoszona jest do osiągnięcia celów przez audyt wewnętrzny. Z kolei była ona trudna do zdefiniowania przez respondentów, m.in. ze względu na trudno dostrzegalne efekty audytu wewnętrznego. Najczęściej skuteczność audytu wewnętrznego była przez nich definiowana poprzez odniesienie się do proponowanych zmian, jako wyznacznik ważności audytu wewnętrznego w organizacji, albo poprzez odniesienie do nieskuteczności audytu wewnętrznego (lub audytora wewnętrznego). Autorka zidentyfikowała także czynniki skuteczności audytu wewnętrznego. W literaturze są one głównie odnoszone do istoty audytu wewnętrznego, audytorów wewnętrznych, zarządzających organizacją oraz innych interesariuszy audytu wewnętrznego (tj. biegłych rewidentów oraz komitetu audytu), a także do komórki audytu wewnętrznego. Czynniki te są więc związane przede wszystkim z kapitałem ludzkim, podobnie jak większość czynników wymienianych przez respondentów. Najważniejsze, o których wspominali badani, to wsparcie zarządzających (materialne i niematerialne) dla audytu wewnętrznego, rozumienie audytu wewnętrznego przez audytowanych oraz zarządzających organizacją, a także relacje w audycie wewnętrznym.

W książce dokonano także charakterystyki wiedzy oraz umiejętności audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją z punktu widzenia skuteczności audytu wewnętrznego. W literaturze można odnaleźć odniesienia przede wszystkim do wiedzy i umiejętności tych pierwszych. Zgodnie z rozważaniami autorki w literaturze nie podejmuje się zagadnień dotyczących wiedzy

i umiejętności z zakresu audytu wewnętrznego, jaką powinni mieć audytowani oraz zarządzający organizacją. Natomiast z badań wynika m.in. że audytorzy wewnętrzni są „mądrzy mądrością swoich audytowanych”. Tak naprawdę wykształcenie formalne ma dla nich stosunkowo mniejsze znaczenie. Respondenci wskazywali też, że skutecznego audytora wewnętrznego kreuje zdobyta „po drugiej stronie” praktyka, posiadane umiejętności (głównie społeczne) oraz cechy charakteru. Według respondentów wiedza i umiejętności audytowanego powinny odnosić się głównie do tego, aby wiedział on, czym jest audyt wewnętrzny i jakie daje on korzyści. Zaowocować może to lepszą współpracą między nim a audytorem wewnętrznym. Zdaniem respondentów, audytowany powinien być jednak przede wszystkim ekspertem w swoim obszarze. Zarządzający organizacją zaś powinien rozumieć audyt wewnętrzny oraz wiedzieć, jak korzystać z jego wyników.

W opracowaniu przedstawiono także postawy i oczekiwania audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją wobec audytu wewnętrznego. Literatura dotycząca audytu wewnętrznego zawiera odniesienie do postaw audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją. Głównie wskazuje się na postawy negatywne. Podobnie wynika z przeprowadzonych przez autorkę badań. Zdaniem respondentów, jedną z ich przyczyn jest fakt, że nikt nie lubi być kontrolowany/audytowany.

Na podstawie analizy literatury oraz propozycji samych respondentów autorka przedstawiła także rekomendacje dla praktyki, a mającą na celu poprawę skuteczności audytu wewnętrznego przez pryzmat kapitału ludzkiego. Rekomendacje zawarte w monografii koncentrują się głównie wokół lepszego rozumienia audytu wewnętrznego oraz zwiększenia kapitału ludzkiego osób w niego zaangażowanych. Między innymi poprzez opisanie rekomendacji treści prezentowane w opracowaniu są adresowane nie tylko do innych badaczy, ale także do praktyków: audytorów wewnętrznych, audytowanych oraz zarządzających organizacją.

W opracowaniu tok rozważań wyznaczały tematy, które są tematami szerokimi i złożonymi, dlatego praca ta nie wyczerpuje możliwości interpretacyjnych oraz badawczych. Książka jest raczej zachętą do refleksji niż wyczerpującą pracą na temat skuteczności audytu wewnętrznego z perspektywy kapitału ludzkiego, z czego autorka zdaje sobie sprawę. Jej ambicją nie było ani zbadanie wszystkich audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacją (co uważała za niemożliwe do zrealizowania), ani to, aby badania miały charakter reprezentatywny – obrazują one jedynie wycinek rzeczywistości. Ograniczenia procesu badawczego wynikają głównie z wybranej przez autorkę metodyki badawczej, specyfiki tematu badawczego oraz faktu, że brakuje jednego sposobu pozyskiwania informacji, całościowo ujmującego aspekty badanego zjawiska.

Zdaniem autorki, w zakresie teoretycznym praca wnosi nową wiedzę, dotyczącą istoty rozważania skuteczności audytu wewnętrznego z perspektywy kapitału ludzkiego. Wyniki badań autorki mogą stanowić przyczynek zarówno do zmiany praktyk zawodowych albo organizacyjnych, jak i być wstępem do dalszych,

poszerzonych badań (ilościowych i jakościowych) w analizowanym obszarze. Wielość badań nad skutecznością audytu wewnętrznego rodzi jednak (naturalną?) wątpliwość o dezaktualizację tego dorobku. Wydawać by się mogło, że szybko zmieniający się świat i otoczenie biznesowe skutkuje koniecznością badania skuteczności *de novo*. Autorka widzi zatem potrzebę prowadzenia dalszego poznania naukowego w analizowanym obszarze badawczym. W trakcie analizy otrzymanych wyników badań wyłoniły się dalsze pytania, które mogą stać się w przyszłości pytaniami badawczymi. Tempo dezaktualizacji informacji powoduje, że „w badaniach naukowych nic nie jest dane raz na zawsze” (Madalińska-Michalak, 2016, s. 16).

Załączniki

Załącznik 1. Fragment dyspozycji do wywiadu z audytorem wewnętrznym

ZAGADNIENIE, KTÓREGO DOTYCZY PYTANIE	PYTANIA OGÓLNE
informacje wprowadzające dotyczące respondenta	Czy mógłby Pan/mogłaby Pani powiedzieć parę słów o sobie?
skuteczność audytu wewnętrznego istota	Czym według Pana/Pani jest „skuteczność audytu wewnętrznego”?
czynniki skuteczności audytu wewnętrznego	1. Jakie czynniki sprzyjają skuteczności audytu wewnętrznego, a jakie nie? 2. Czy czynniki te mają związek z kapitałem ludzkim?
element kapitału ludzkiego – wiedza	1. Jaką wiedzę powinien posiadać audytor wewnętrzny, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie? 2. Jaką wiedzę powinien posiadać audytowany, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie? 3. Jaką wiedzę powinien posiadać zarządzający organizacją, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie?
element kapitału ludzkiego – umiejętności	1. Jakie umiejętności powinien posiadać audytor wewnętrzny, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jakie posiada faktycznie? 2. Jakie umiejętności powinien posiadać audytowany, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jakie posiada faktycznie? 3. Jakie umiejętności powinien posiadać zarządzający organizacją, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jakie posiada faktycznie?
element kapitału ludzkiego – postawy	1. Z jakimi postawami wobec audytu wewnętrznego/ audytora wewnętrznego można się spotkać przy okazji przy okazji pracy w audycie wewnętrznym? Czy są to postawy „pożądane”? 2. Jakie postawy reprezentują audytowani? Czy są to postawy pożądane? 3. Jakie postawy reprezentują zarządzający organizacją? Czy są to postawy pożądane?

Załącznik 1 (cd.)

ZAGADNIENIE, KTÓREGO DOTYCZY PYTANIE	PYTANIA OGÓLNE
element kapitału ludzkiego – oczekiwania	Jakie są Pana/Pani oczekiwania: wobec audytowanych, zarządzających, wobec innych audytorów wewnętrznych w kontekście skuteczności audytu wewnętrznego?
postrzeganie audytora wewnętrznego w organizacji i „na zewnątrz”	Czy audyt wewnętrzny jest rozumiany?

Źródło: opracowanie własne.

Załącznik 2. Fragment dyspozycji do wywiadu z audytowanym

ZAGADNIENIE, KTÓREGO DOTYCZY PYTANIE	PYTANIA OGÓLNE
informacje wprowadzające dotyczące respondenta	Czy mógłby Pan/mogłaby Pani powiedzieć parę słów o sobie?
skuteczność audytu wewnętrznego – istota	Czym według Pana/Pani jest „skuteczność audytu wewnętrznego”?
czynniki skuteczności audytu wewnętrznego	1. Jakie czynniki sprzyjają skuteczności audytu wewnętrznego, a jakie nie? 2. Czy czynniki te mają związek z kapitałem ludzkim?
element kapitału ludzkiego – wiedza	1. Jaką wiedzę powinien posiadać audytor wewnętrzny, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie? 2. Jaką wiedzę powinien posiadać audytowany, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie? 3. Jaką wiedzę powinien posiadać zarządzający organizacją, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie?
element kapitału ludzkiego – umiejętności	1. Jakie umiejętności powinien posiadać audytor wewnętrzny, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? 2. Jakie umiejętności powinien posiadać audytowany, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? 3. Jakie umiejętności powinien posiadać zarządzający organizacją, aby audyt wewnętrzny był skuteczny?
element kapitału ludzkiego – postawy	1. Jaka jest Pana/Pani postawa podczas audytu? 2. Jakie postawy posiadają audytorzy wewnętrzni? 3. Jakie postawy posiadają zarządzający organizacją?
element kapitału ludzkiego – oczekiwania	1. Jakie ma Pan/Pani oczekiwania wobec audytu wewnętrznego i wobec audytorów wewnętrznych 2. Jaki jest stopień ich zaspokojenia?
postrzeganie audytora wewnętrznego w organizacji i „na zewnątrz”	Jak Pan/Pani postrzega audyt wewnętrzny i jego rolę?

Źródło: opracowanie własne

Załącznik 3. Fragment dyspozycji do wywiadu dla zarządzających organizacją

ZAGADNIENIE, KTÓREGO DOTYCZY PYTANIE	PYTANIA OGÓLNE
informacje wprowadzające dotyczące respondenta	Czy mógłby Pan/mogłaby Pani powiedzieć parę słów o sobie?
skuteczność audytu wewnętrznego – istota	Czym według Pana/Pani jest skuteczność audytu wewnętrznego?
czynniki skuteczności audytu wewnętrznego	1. Jakie czynniki sprzyjają skuteczności audytu wewnętrznego, a jakie nie? 2. Czy czynniki te mają związek z kapitałem ludzkim?
element kapitału ludzkiego – wiedza	1. Jaką wiedzę powinien posiadać audytor wewnętrzny, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie? 2. Jaką wiedzę powinien posiadać audytowany, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie? 3. Jaką wiedzę powinien posiadać zarządzający organizacją, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? A jaką posiada faktycznie?
element kapitału ludzkiego – umiejętności	1. Jakie umiejętności powinien posiadać audytor wewnętrzny, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? 2. Jakie umiejętności powinien posiadać audytowany, aby audyt wewnętrzny był skuteczny? 3. Jakie umiejętności powinien posiadać zarządzający organizacją, aby audyt wewnętrzny był skuteczny?
element kapitału ludzkiego – postawy	1. Jaka jest Pana/Pani postawa wobec audytu wewnętrznego? 2. Jakie postawy posiadają audytorzy wewnętrzni? 3. Jakie postawy posiadają audytowani?
element kapitału ludzkiego – oczekiwania	Jakie ma Pan/Pani oczekiwania wobec audytu wewnętrznego i wobec audytorów wewnętrznych?
postrzeganie audytora wewnętrznego w organizacji i na zewnątrz	Jaka jest Pana/Pani perspektywa na audyt wewnętrzny?

Źródło: opracowanie własne.**Załącznik 4.** Charakterystyka respondentów*

GRUPA	KOD	PŁEĆ	SEKTOR*
AUDYTORZY WEWNĘTRZNI	pierwszy etap		
	1AW	kobieta	prywatny
	2AW	mężczyzna	prywatny
	3AW	kobieta	publiczny
	4AW	kobieta	publiczny

Załącznik 4 (cd.)

GRUPA	KOD	PŁEĆ	SEKTOR*
AUDYTORZY WEWNĘTRZNI	pierwszy etap		
	5AW	kobieta	publiczny
	6AW	kobieta	publiczny
	7AW	kobieta	publiczny
	8AW	kobieta	publiczny
	9AW	kobieta	publiczny
	10AW	mężczyzna	publiczny
	11AW	mężczyzna	publiczny
	12AW	mężczyzna	publiczny
	13AW	mężczyzna	publiczny
	14AW	mężczyzna	prywatny
	15AW	mężczyzna	prywatny
	16AW	kobieta	publiczny
	17AW	mężczyzna	prywatny
	18AW	kobieta	publiczny
	19AW	mężczyzna	publiczny
	20AW	kobieta	prywatny
	21AW	mężczyzna	publiczny
	drugi etap		
	AW1	mężczyzna	prywatny
	AW2	mężczyzna	prywatny
	AW3	mężczyzna	publiczny
	AW4	kobieta	publiczny
	AW5	mężczyzna	prywatny
	AW6	mężczyzna	prywatny
	AW7	mężczyzna	publiczny
	AW8	mężczyzna	prywatny
	AW9	mężczyzna	publiczny
	AW10	mężczyzna	prywatny
	AW11	mężczyzna	publiczny
	AW12	kobieta	prywatny
	AW13	kobieta	prywatny
	AW14	kobieta	prywatny
	AW15	kobieta	publiczny

GRUPA	KOD	PŁEĆ	SEKTOR*
AUDYTORZY WEWNĘTRZNI	AW16	kobieta	publiczny
	AW17	kobieta	publiczny
	AW18	kobieta	publiczny
	AW19	kobieta	publiczny
	AW20	kobieta	publiczny
AUDYTOWANI	pierwszy etap		
	10A	kobieta	prywatny
	20A	kobieta	prywatny
	drugi etap		
	OA1	kobieta	prywatny
	OA2	mężczyzna	publiczny
	OA3	kobieta	prywatny
	OA4	kobieta	prywatny
	OA5	kobieta	prywatny
	OA6	kobieta	prywatny
	OA7	kobieta	prywatny
	OA8	mężczyzna	prywatny
ZARZĄDZAJĄCY ORGANIZACJĄ	pierwszy etap		
	1ZO	mężczyzna	publiczny
	2ZO	mężczyzna	publiczny
	3ZO	mężczyzna	publiczny
	4ZO	mężczyzna	publiczny
	5ZO	kobieta	publiczny
	6ZO	kobieta	publiczny
	7ZO	kobieta	prywatny
	drugi etap		
	ZO1	mężczyzna	publiczny
	ZO2	mężczyzna	prywatny
	ZO3	mężczyzna	prywatny
	ZO4	mężczyzna	publiczny
	ZO5	kobieta	prywatny
	ZO6	kobieta	prywatny
	ZO7	mężczyzna	publiczna

* Autorka nie charakteryzuje więcej cech pojedynczych respondentów z uwagi na możliwość odkrycia tożsamości respondenta (niektóre życiorysy respondentów są charakterystyczne). Podanie jedynie płci i reprezentowanego sektora wynika też z przyrzeczonej respondentom anonimowości.

Źródło: opracowanie własne.

Bibliografia

Akty prawne oraz inne dokumenty

- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. 2017 poz. 1089 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. 2015 poz. 1844 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009 nr 157 poz. 1240 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. 1997 nr 140 poz. 939 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 1994 nr 121 poz. 591 z późn. zm.).
- ACCA oraz Polski Instytut Dyrektorów (2010), *Dobre Praktyki Komitetów Audytu w Polsce*, Warszawa.
- Dobre praktyki spółek notowanych na GPW 2016, <https://www.gpw.pl/dobre-praktyki> (dostęp: 27.07.2019).
- INTOSAI, *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym*, Wiedeń.
- ISO (2015), ISO:9001:2015 – Quality management systems – Fundamentals and vocabulary, International Organizations for Standardization, Geneva, <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:9000:ed-4:v1:en> (dostęp: 26.02.2020).
- Kodeks etyki pracownika naukowego (2017), Polska Akademia Nauk, Warszawa.
- Kodeks Etyki Socjologa uchwalony przez Walne Zgromadzenie Delegatów Polskiego Towarzystwa Socjologicznego dnia 25 marca 2012 r.
- Kodeks Etyki, Instytut Auditorów Wewnętrznych, Floryda, tłumaczenie na język polski.
- Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, Instytut Auditorów Wewnętrznych, Floryda, tłumaczenie na język polski.
- Międzynarodowy Standard Badania 610, *Wykorzystanie Pracy Auditorów Wewnętrznych*, Polska Izba Biegłych Rewidentów.

Literatura

- Abbott L., Parker S., Peters G. (2010), *Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities*, „Accounting Horizons”, vol. 24 (1), s. 1–24.
- Adamiecki K. (1985), *O nauce organizacji*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Adamska A., Bohdanowicz L., Gad J. (2017), *Reakcje spółek publicznych na wprowadzenie obowiązku powoływania komitetu audytu*, „e-Mentor”, nr 4, s. 25–35.
- Abdolmohammadi M.J. (2009), *Factors associated with the use of and compliance with the IIA Standards: a study of Anglo-culture CAEs*, „International Journal of Auditing”, vol. 13 (1), s. 27–42.
- Ahluwat S.S., Lowe J. (2004), *An examination of internal auditor objectivity: in-house versus outsourcing*, „Auditing: a Journal of Practice & Theory”, vol. 23 (2), s. 147–160.
- Ahmad N., Othman R., Othman R., Jusoff K. (2009), *The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector*, „Journal of Modern Accounting and Auditing”, vol. 5 (9), s. 784–790.
- Ahmad Z., Taylor D. (2009), *Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 24 (9), s. 899–925.
- Aksoy T., Bozkus S. (2012), *Establishment of effective internal audit function: recommendations for best practice*, „Journal of Modern Accounting and Auditing”, vol. 8 (9), s. 1283–1290.
- Albrecht W., Howe K., Stocks K., Schueler D. (1989), *How successful internal audit departments are evaluated*, „Financial Executive”, vol. 5 (3), s. 39–42.
- Allegri M., D'Onza G., Paape L., Melville R., Sarens G. (2006), *The European literature review on internal auditing*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 21 (8), s. 845–853.
- Allen R. (1996), *Managing internal audit conflicts*, „Internal Auditor”, vol. 53 (4), s. 58–61.
- Al-Twaijry A.A.M., Brierley J.A., Gwilliam D.R. (2003), *The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective*, „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 14 (5), s. 507–531.
- Alzeban A. (2015), *The impact of culture on the quality of internal audit: an empirical study*, „Journal of Accounting, Auditing, & Finance”, vol. 30 (1), s. 57–77.
- Alzeban A. (2018), *The association between internal audit department characteristics and IFRS compliance*, „Asian Review Of Accounting”, vol. 26 (3), s. 336–358.
- Alzeban A., Gwilliam D. (2014), *Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector*, „Journal of International Accounting, Auditing and Taxation”, vol. 23 (2), s. 74–86.

- Anderson D., Eubanks G. (2015), *Wykorzystanie COSO w trzech liniach obrony*, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/iaa_coso_2016_www_0.pdf, Instytut Audytorów Wewnętrznych (dostęp: 10.12.2019).
- Anderson U. (1983), *Quality assurance for internal auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.
- Anderson U. (2003), *Assurance and consulting services, Chapter 4*, [w:] A.D. Bailey, S. Ramamoorti, A.A. Gramling (red.), *Research opportunities in internal auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, <https://na.theiaa.org/iiaarf/Public%20Documents/Chapter%204%20Assurance%20and%20Consulting%20Services.pdf> (dostęp: 2.04.2018).
- Arena M., Azzone G. (2009a), *Internal audit effectiveness: relevant drivers of auditees satisfaction*, Working paper, https://www.researchgate.net/publication/251896275_INTERNAL_AUDIT_EFFECTIVENESS_RELEVANT_DRIVERS_OF_AUDITEES_SATISFACTION (dostęp: 14.10.2018).
- Arena M., Azzone G. (2009b), *Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness*, „International Journal of Auditing”, vol. 13 (1), s. 43–60.
- Arena M., Sarens G. (2015), *Editorial: Internal auditing: creating stepping stones for the future*, „International Journal of Auditing”, vol. 19, s. 131–133.
- Arens A.A., Elder R.J., Beasley M.S. (2012), *Auditing and assurance services: an integrated approach*, 14th Edition, Pearson Education, New Jersey.
- Aronson E., Wilson T.D., Akert R.M. (1994), *Psychologia społeczna. Serce i umysł*, Wydawnictwo Zysk i Spółka, Poznań.
- Babbie E. (2004), *Badania społeczne w praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Babbie E. (2013), *Podstawy badań społecznych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Badara M.S. (2017), *The relevant of contingency theory and stewardship theory on the internal audit research*, „Journal of World Economic Research”, vol. 6 (2), s. 17–22.
- Badara M.S., Saidin S.Z. (2013), *The journey so far on internal audit effectiveness: a calling for expansion*, „International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences”, vol. 3 (3), s. 340–351.
- Bailey J. (2010), *Core competencies for today's internal auditors. A Component of the CBOK Study*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs.
- Balcerowicz L. (2014), *Wstęp do wydania polskiego książki Theodore W. Schultza pt. Ekonomia kapitału ludzkiego*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Baron A., Armstrong M. (2008), *Zarządzanie kapitałem ludzkim. Uzyskiwanie wartości dodanej dzięki ludziom*, Oficyna Wolters Kluwer business, Kraków.
- Barr R.H., Chang S.Y. (1993), *Outsourcing internal audits: a boon or bane?*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 8 (1), s. 14–17.

- Bartoszewicz A., Lelusz H. (2009), *Audytor wewnętrzny w samorządzie gminnym – podejście badawcze*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, vol. 16, s. 157–167.
- Bastable C.W., Collins S.H. (1976), *The human side of auditing*, „Journal of Accountancy”, vol. 141 (6), s. 100–101.
- Becker G.S. (2002), *The age of human capital. Education in the twenty-first century*, http://media.hoover.org/sites/default/files/documents/0817928928_3.pdf (dostęp: 23.06.2019).
- Bednarek P. (2009a), *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 53, s. 9–19.
- Bednarek P. (2009b), *Rola komitetu audytu w tworzeniu skutecznego nadzoru korporacyjnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, nr 16, s. 49–57.
- Bednarek P. (2014), *Performance management in the Internal Audit Departments in Poland: The State of the Art and Prospects for Development*, „Olsztyn Economic Journal”, vol. 9 (2), s. 153–164.
- Bednarek P. (2015a), *Samoocena w audycie wewnętrznym jednostek sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Bednarek P. (2015b), *Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 399, s. 41–54.
- Bednarek P. (2016a), *Wpływ kierownictwa wyższego szczebla i komitetu audytu na wartość dodaną audytu wewnętrznego*, „Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 268, s. 34–42.
- Bednarek P. (2016b), *Problemy ustalania wartości dodanej audytu wewnętrznego – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, „Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 263, s. 61–72.
- Bednarek P. (2016c), *Niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 424, s. 41–49.
- Bednarek P. (2017), *The relationship between organisational attributes and internal audit effectiveness*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 474, s. 11–24.
- Bednarz-Łuczevska P., Łuczewski M. (2012), *Analiza dokumentów zastanych*, [w:] D. Jemielniak (red.), *Badania jakościowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 163–188.
- Berens W., Schmitting W. (2003), *Zum Verhältnis von Controlling, Interner Revision und Früherkennung vor dem Hintergrund der Corporate Governance*, „Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung”, vol. 14 (4), s. 353–377.
- Bhattacharjee S., Moreno K.K. (2013), *The role of auditors' emotions and moods on audit judgment: a research summary with suggested practice implications*, „Current Issues in Auditing”, vol. 7 (2), s. P1–P8.

- Bielińska-Dusza E. (2011a), *Zakres pojęciowy audytu wewnętrznego*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 35–50.
- Bielińska-Dusza E. (2011b), *Audyt wewnętrzny w ocenie badań empirycznych*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 64–68.
- Bielińska-Dusza E. (2011c), *Charakterystyka systemu audytu wewnętrznego*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 78–94.
- Bielińska-Dusza E. (2011d), *Klasyfikator problemów systemu audytu wewnętrznego*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 139–154.
- Blakeney R., Holland W., Matteson M. (1976), *The auditor-auditee relationship: some behavioral considerations and implications for auditing education*, „Accounting Review”, vol. 51 (4), s. 899–906.
- Blommaert T., van den Broek S., de Pooter M. (2014), *The guardians of trust*, „Internal Auditor”, vol. 71 (5), s. 47–51.
- Bonner S.E. (1990), *Experience effects in auditing: the role of task-specific knowledge*, „The Accounting Review”, vol. 65 (1), s. 72–92.
- Bou-Raad G. (2000), *Internal auditors and a value-added approach: the new business regime*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 15 (4), s. 182–187.
- Burton G., Starliper M.W., Summers S.L., Wood D. (2015), *Recruiting Internal auditors: the effects of using the internal audit function as a management training ground and performing consulting services*, „Accounting Horizons”, vol. 29, s. 115–140.
- Caratas M., Spatariu E. (2014), *Contemporary approaches in internal audit*, „Procedia Economics And Finance”, vol. 15, s. 530–537.
- Carcello J., Eulerich M., Masli A., Wood D. (2018), *The value to management of using the internal audit function as a management training ground*, „Accounting Horizons”, vol. 32 (2), s. 121–140.
- Carmeli A., Zisu M. (2009), *The relational underpinnings of quality internal auditing in medical clinics in Israel*, „Social Science and Medicine”, vol. 68 (5), s. 894–902.
- Carmichael A. (2014), *Defining success of the chief audit executive*, <https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/The%20Chief%20Audit%20Executive-Understanding%20the%20Role%20and%20Professional%20Obligations%20of%20a%20CAE.pdf> (dostęp: 16.12.2018).
- Cenker W.J., Nagy A.L. (2002), *An assessment of the newly defined internal audit function*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 3, s. 130–137.
- Chambers A.D. (1986), *The psychology of internal audit*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 1 (1), s. 21–27.
- Chambers R. (2014), *We can audit anything – but not everything*, <https://iaonline.theiia.org/we-can-audit-anything-but-not-everything> (dostęp: 18.03.2019).

- Chambers R. (2015a), *Communication has never been more important for internal audit*, „NACD Directorship”, vol. 41 (6), s. 84.
- Chambers R. (2015b), *5 reasons internal auditing never gets old*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2015/5-reasons-internal-auditing-never-gets-old> (dostęp: 9.03.2019).
- Chambers R. (2016), *Internal audit's relationship with management can say a lot about organizational culture*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2016/Pages/Internal-Audits-Relationship-With-Management-Can-Say-a-Lot-About-Organizational-Culture-.aspx> (dostęp: 14.10.2018).
- Chambers R. (2017a), *Management vs. internal audit: 5 frequent sources of tension*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2017/Pages/Management-vs-Internal-Audit-5-Frequent-Sources-of-Tension.aspx> (dostęp: 1.02.2019).
- Chambers R. (2017b), *10 things not to say in an internal audit report*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2017/Pages/10-Things-Not-to-Say-in-an-Internal-Audit-Report.aspx> (dostęp: 25.03.2019).
- Chambers R. (2019), *Internal auditors: what is it you do?*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2019/Pages/Internal-Auditors-What-Is-It-You-Do.aspx> (dostęp: 11.03.2019).
- Chambers R., McDonald P. (2013), *Succeeding as a 21st century internal auditor: 7 attributes of highly effective internal auditors*, IIA, <https://global.theiia.org/news/Documents/7%20Attributes%20of%20Highly%20Effective%20Internal%20Auditors.pdf> (dostęp: 1.01.2019).
- Chevers D., Lawrence D., Laidlaw A., Nicholson D. (2016), *The effectiveness of internal audit in Jamaican commercial banks*, „Accounting & Management Information Systems”, vol. 15 (3), s. 522–541.
- Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009), *A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 2, s. 200–220.
- Chuan L., Christina Yu-Ping W., Chen-Yu W., Jaw B. (2017), *The role of human capital management in organizational competitiveness*, „Social Behavior & Personality: An International Journal”, vol. 45 (1), s. 81–92.
- Chun C. (1997), *On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 12 (4/5), s. 247–250.
- Ciesielska M., Wolanik Boström K., Öhlander M. (2012), *Obserwacja*, [w:] D. Jermielniak (red.), *Badania jakościowe. Metody i narzędzia. Tom 2*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 41–67.
- Coetzee G.P., du Bruyn R. (2001), *The relationship between the new IIA Standards and the internal auditing profession*, „Meditari Accountancy Research”, vol. 9, s. 61–79.
- Coetzee P., Erasmus L. (2017), *What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables*, „International Journal Of Auditing”, vol. 21 (3), s. 237–248.

- Cohen A., Sayag G. (2010), *The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in israeli organisations*, „Australian Accounting Review”, vol. 20 (3), s. 296–307.
- Cooper B.J., Leung P., Wong G. (2006), *The Asia Pacific literature review on internal auditing*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 21 (8), s. 822–834.
- Cosserat G.W., Rodda N. (2009), *Modern Auditing*, Third Edition, John Wiley & Sons, Ltd., London.
- Czakon W. (2009), *Mity o badaniach jakościowych w naukach o zarządzaniu*, „Przegląd Organizacji”, nr 9, s. 13–17.
- Czakon W. (2011), *Metodyka systematycznego przeglądu literatury*, „Przegląd Organizacji”, nr 3, s. 57–61.
- Czapla T. (2011), *Modelowanie kompetencji pracowniczych w organizacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- D’Onza G., Sarens G. (2018), *Factors that enhance the quality of the relationships between internal auditors and auditees: Evidence from Italian companies*, „International Journal of Auditing”, vol. 22 (1), s. 1–12.
- D’Onza G., Sarens G., Betti N. (2016), *Factors enhancing the internal auditing function’s ability to add value to the auditees. Evidences from Italian companies*, Working Paper Series, Louvain School of Management Research Institute, 05, https://www.academia.edu/33924078/Factors_enhancing_the_internal_auditing_functions_ability_to_add_value_to_the_auditees_Evidences_from_Italian_companies (dostęp: 18.03.2019).
- Dal Mas L., Barac K. (2018), *The influence of the chief audit executive’s leadership style on factors related to internal audit effectiveness*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 33 (8/9), s. 807–835.
- Dascălu E.D., Marcu N., Hurjui I. (2016), *Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in Romania*, „Amfiteatru Economic”, vol. 18 (43), s. 691–705.
- Davies M. (1956), *Objectives of Internal Auditing*, „The Accounting Review”, vol. 31 (2), s. 227–233.
- Dellai H., Omri M.A. (2016), *Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations*, „Research Journal of Finance and Accounting”, vol. 7 (16), s. 208–221.
- Deloitte (2010), *The broken triangle? Improving the relationship between internal audit, management, and the audit committee*, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uy/Documents/audit/El%20Tri%C3%A1ngulo%20roto_Auditoria%20Interna_Comite%20de%20auditoria_Gerencia.pdf (dostęp: 22.05.2019).
- Deloitte (2011), *Internal audit. Make it your strongest link*, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/na/Documents/risk/na_Internal_Audit_%20Make_it_your_strongest%20link.pdf (dostęp: 28.02.2018).
- Denzin N.K., Lincoln Y.S. (2014a), *Wprowadzenie. Dziedzina i praktyka badań jakościowych*, [w:] N.K. Denzin, Y.S. Lincoln (red.), *Metody badań jakościowych. Tom I*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 19–62.

- Denzin N.K., Lincoln Y.S. (2014b), *Rywalizujące paradygmaty i perspektywy*, [w:] N.K. Denzin, Y.S. Lincoln (red.), *Metody badań jakościowych. Tom I*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 272–279.
- Denzin N.K., Lincoln Y.S. (2014c), *Strategie badawcze*, [w:] N.K. Denzin, Y.S. Lincoln (red.), *Metody badań jakościowych. Tom I*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 533–547.
- Deribe W.J., Regasa D.G. (2014), *Factors determining internal audit quality: empirical evidence from ethiopian commercial banks*, „Research Journal of Finance and Accounting”, vol. 5 (23), s. 86–94.
- Dessalegn G.M., Kieran J., Joseph M.M. (2010), *Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda*, „Pacific Accounting Review”, vol. 3, s. 224–252.
- Dittenhofer M. (1994), *Strategy for the Internal Audit Engagement*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 9 (8), s. 13–17.
- Dittenhofer M. (1997), *Behavioural aspects of internal auditing „revisited”*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 12 (1), s. 23–27.
- Dittenhofer M. (2001a), *Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 16 (8), 443–450.
- Dittenhofer M. (2001b), *Reengineering the internal auditing organization*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 16 (8), s. 458–468.
- Dittenhofer M., Evans R.L., Ramamoorti S., Ziegenfuss D. (2011), *Behavioral dimensions of internal auditing: an exploratory survey*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, https://www.interniaudit.cz/download/Publikace-IIA/5015.2.dl-Behaviorial%20Dimensions-Survey%20report-FINAL_copy%20for%20web%20zip.pdf (dostęp: 3.05.2019).
- Domański R.S. (1993), *Kapitał ludzki i wzrost gospodarczy*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- D’Onza G., Selim G., Melville R., Allegrini M. A. (2015), *Study on internal auditor perceptions of the function ability to add value*, „International Journal Of Auditing”, vol. 19 (3), s. 182–194.
- Drent E. (2009), *The effect of appreciative auditing on audit outcomes and employee attitude towards change* <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Appreciative%20Auditing/The%20effect%20of%20AA%20on%20audit%20outcomes%20and%20employee%20attitude%20towards%20change.pdf> (dostęp: 6.03.2019).
- Drogalas G., Karagiorgos T., Arabatzis K. (2015), *Factors associated with internal audit effectiveness: evidence from Greece*, „Journal of Accounting and Taxation”, vol. 7 (7), s. 113–122.
- Drogalas G., Pazarskis M., Anagnostopoulou E., Papachristou A. (2017), *The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection*, „Accounting & Management Information Systems”, vol. 16 (4), s. 434–454.
- Dubis G.S., Jain P., Manchanda A., Thakkar R. (2010), *IPPF practice guide: measuring internal audit effectiveness and efficiency*, The Institute of Internal Auditors,

- <https://global.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/Practice%20guide%20Measuring%20Internal%20Audit%20Effectiveness.pdf> (dostęp: 21.03.2019).
- Dukić T., Dordević M. (2014), *Needs and specifics of ensuring effective internal audit*, „Facta Universitatis, Series: Economics and Organization”, vol. 11 (4), s. 353–365.
- Dumitrescu-Peculea A., Calota G. (2014), *The importance of internal audit in optimizing management processes*, „Internal Auditing & Risk Management”, vol. 9 (4), s. 11–20.
- Dyduch W. (2012), *Współczesne dylematy zarządzania pomiarem efektywności organizacyjnej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, vol. 262, s. 86–95.
- Dźwigoł H. (2015), *Warsztat badawczy w naukach o zarządzaniu*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej. Seria Organizacji i Zarządzanie”, vol. 83, s. 133–142.
- Eden D., Moriah L. (1996), *Impact of internal auditing on branch bank performance: A field experiment*, „Organizational Behavior and Human Decision Processes”, vol. 68 (3), s. 262–271.
- Edvinsson L., Malone M.S. (2001), *Kapitał intelektualny*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- El-Sayed E. (2011), *Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms*, „International Journal of Law and Management”, vol. 53 (2), s. 108–128.
- Endaya K., Hanefah M. (2016), *Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management*, „Journal of Economic and Administrative Sciences”, vol. 32 (2), s. 160–176.
- Endaya K.A., Hanefah M.M. (2013), *Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework*, „Research Journal of Finance and Accounting”, vol. 4 (10), s. 92–102.
- Erasmus L., Coetzee P. (2018), *Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness Management versus audit committee*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 33 (1), s. 90–114.
- Ertl-Wagner B., Steinbrucker S. (2011), *(K)eine Angst vor Audits? Kontrolle ist gut, Vertrauen ist besser*, „Der Radiologe”, vol. 51 (10), s. 851–858.
- Eulerich M., van Uum C (2017), *Die Interne Revision als Unterstützer von Vorstand und Aufsichtsrat*, „Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung”, vol. 69 (3), s. 275–310.
- Fanning K., Piercey D. (2014), *Internal auditors' use of interpersonal likability, arguments, and accounting information in a corporate governance setting*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 39, s. 575–589.
- Filipczyk-Gałązka A. (1994), *Problem oczekiwań szkolnych uczniów w świetle różnych teorii psychologicznych*, „Chowanna”, nr 1, s. 20–31.
- Filipowicz G. (2014), *Zarządzanie kompetencjami. Perspektywa firmowa i osobista*, Wolters Kluwer, Warszawa.

- Fitz-enz J. (2001), *Rentowność inwestycji w kapitał ludzki*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Flesher D.L., Zanzig J.S. (2000), *Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 15 (7), s. 331–337.
- Flick U. (2009), *An introduction to qualitative research*, fourth edition, Sage Publications, Thousand Oaks.
- Flick U. (2010), *Projektowanie badania jakościowego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Flick U. (2011), *Jakość w badaniach jakościowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Friedman M., Akaaboune O., Margolis D.M. (2013), *Internal audit: a new lens for cost management*, „Journal of Corporate Accounting & Finance”, vol. 24 (4), s. 27–39.
- Frigo M. (2002), *A balanced scorecard framework for internal auditing departments*, Altamonte Springs, The IIA Research Foundation.
- Gasparski W. (2007b), *Prakseologia w polityce*, „Decydent & Decision Maker”, t. 73, http://www.decydent.pl/archiwum/wydanie_7/prakseologia-w-polityce_37.html (dostęp: 23.02.2019).
- Gębczyńska A. (2012), *Pomiar efektywności procesów logistycznych*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej we Wrocławiu”, nr 32, s. 211–220.
- Gendron Y., Bedard J. (2006), *On the constitution of audit committee effectiveness*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 3, s. 211–239.
- Giselle B. (2000), *Internal auditors and a value-added approach: the new business regime*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 4, s. 182–187.
- Glazer A.S., Jaenicke H. (1980), *A framework for evaluating an internal audit function*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Glinka B., Hensel P. (2014), *Współpraca partnerów publicznych i prywatnych*, [w:] A.K. Koźmiński, D. Latusek-Jurczak (red.), *Relacje międzyorganizacyjne w naukach o zarządzaniu*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 409–439.
- Gołębiowski G. (2010), *Outsourcing audytu wewnętrznego*, „Współczesna Ekonomia”, nr 4 (2), s. 175–183.
- Goodwin J. (2003), *The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand*, „International Journal of Auditing”, vol. 7 (3), s. 263–278.
- Goodwin J. (2004), *A comparison of internal audit in the private and public sectors*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 19 (5), s. 640–650.
- Gończy J. (2013), *Audyt wewnętrzny w opiniach nieekonomistów*, [w:] K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 226–235.

- Gorzeń-Mitka I. (2005), *Skuteczność – próba interpretacji*, „Prace Naukowe AE we Wrocławiu”, nr 1060, s. 138–139.
- Greenawalt M.B. (1997), *The internal auditor and the critical thinking process: a closer look*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 12 (2), s. 80–86.
- Griffin R. (2017), *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Grocholski H. (2004), *Wstęp*, [w:] H. Grocholski (red.), *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Instytut Rachunkowości i Podatków, Warszawa.
- Grzesiak L. (2018a), *Wybrane behawioralne aspekty audytu wewnętrznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 533, s. 83–90.
- Grzesiak L. (2018b), *Audytor wewnętrzny jako partner biznesowy*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 543, s. 47–56.
- Grzesiak L. (2019a), *Kompetencje zarządzającego audytem wewnętrznym*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr XX (6/1), s. 435–447.
- Grzesiak L. (2019b), *Myths on Internal Auditing*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr XX (6/1), s. 421–434.
- Grzesiak L. (2019c), *Wymagania kompetencyjne stawiane audytorom wewnętrznym w świetle ogłoszeń o pracę – analiza porównawcza*, „Edukacja Ekonomistów i Menedżerów. Problemy. Innowacje. Projekty”, nr 1 (51), s. 209–220.
- Grzesiak L. (2020), *Postgraduate education for internal auditors vis-à-vis employers' expectations*, „Edukacja Ekonomistów i Menedżerów. Problemy. Innowacje. Projekty”, nr 55 (1), s. 66–80.
- Grzesiak L., Kabalski P. (2018), *Wybrane teorie ekonomiczne i społeczne jako podstawa badań audytu wewnętrznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 522, s. 171–181.
- Gudkova S. (2012), *Wywiad w badaniach jakościowych*, [w:] D. Jemielniak (red.), *Badania jakościowe. Metody i narzędzia. Tom 2*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 111–129.
- Guénin-Paracini H., Malsch B., Tremblay M. (2015), *On the operational reality of auditors' independence: lessons from the field*, „Auditing: A Journal Of Practice & Theory”, vol. 34 (2), s. 201–236.
- Hammersley M., Atkinson P. (2000), *Metody badań terenowych*, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań.
- Hass S., Abdolmohammadi M.J., Burnaby P. (2006), *The Americas literature review on internal auditing*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 21 (8), s. 835–844.
- Hay D. (2017), *Opportunities for auditing research: back to our interdisciplinary roots*, „Meditari Accountancy Research”, vol. 3, s. 336–350.
- Hayes R., Wallgae P., Gortemaker H. (2014), *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing*, 3rd edition, Pearson, London.
- Hazami-Ammar S. (2015), *Critical analysis of internal audit independence: international literature*, „Journal of Research in Business, Economics and Management”, vol. 3 (3), s. 214–222.

- Herdan A., Stuss M., Krasodomska J. (2009), *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Hillison W., Pacini C., Sinason D. (1999), *The internal auditor as fraud-buster*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 14 (7), s. 351–363.
- Hirth R.B. (2008), *Better internal audit leads to better controls*, „Financial Executive”, vol. 24 (9), s. 49–51.
- Hofmann R. (1972), *Interne Revision. Organisation und Aufgaben Konzernrevision*, Springer Fachmedien, Wiesbaden.
- Hofmann R. (1973), *Interne Revision, ein Instrument der Unternehmensleitung*, [w:] H. Jacob (red.), *Unternehmenskontrolle. Schriften zur Unternehmensführung*, Gabler Verlag, Wiesbaden, s. 23–44.
- Holstein-Beck M. (1987), *Szkice o pracy*, Wydawnictwo Książka i Wiedza, Biblioteka Nauki o Pracy, Warszawa.
- Holt J.E. (2012), *A high performance audit function*, „Internal Auditor”, vol. 68 (1), s. 44–48.
- Instytut Audytorów Wewnętrznych (2018), *Stanowisko IIA, Dlaczego zgodność ma znaczenie*, <https://www.iaa.org.pl/publikacje/stanowisko-iaa-dlaczego-zgodnosc-ma-znaczenie> (dostęp: 20.08.2019).
- Jacka M. (2018a), *Works and plays well with others*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/jacka/2018/Pages/Works-and-Plays-Well-with-Others.aspx> (dostęp: 9.03.2019).
- Jacka M. (2018b), *Internal audit by any other name*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/jacka/2018/Pages/Internal-Audit-by-Any-Other-Name.aspx> (dostęp: 23.06.2019).
- Jacka M. (2019), *We are not auditors. Practitioners should not let themselves be defined by just one word*, <https://iaonline.theiia.org/2019/Pages/We-Are-Not-Auditors.aspx> (dostęp: 28.02.2019).
- Jamka B. (2011), *Czynnik ludzki we współczesnym przedsiębiorstwie: zasób czy kapitał? Od zarządzania kompetencjami do zarządzania różnorodnością*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jemielniak D. (2008), *Zarządzanie wiedzą – pojęcia podstawowe*, [w:] D. Jemielniak, A.K. Koźmiński (red.), *Zarządzanie wiedzą*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa, s. 21–30.
- Jemielniak D. (2012a), *Wprowadzenie. Czym są badania jakościowe*, [w:] D. Jemielniak (red.), *Badania jakościowe. Podejścia i teorie. Tom 1*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. IX–XVI.
- Jemielniak D. (2012b), *Wprowadzenie. Różnorodność metod i narzędzi w badaniach jakościowych*, [w:] D. Jemielniak (red.), *Badania jakościowe. Metody i narzędzia*, tom 2, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. IX–XVII.
- Joe U.U., Emmanuel U.E. (2016), *Effective communication in internal auditing: a factor in internal audit functions effectiveness in Nigeria universities*, „International Journal For Innovative Research In Multidisciplinary Field”, vol. 2 (12), s. 111–121.

- Juchnowicz M. (2014a), *Założenia koncepcji zarządzania kapitałem ludzkim*, [w:] M. Juchnowicz (red.), *Zarządzanie kapitałem ludzkim. Procesy, narzędzia, aplikacje*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 129–140.
- Juchnowicz M. (2014b), *Satysfakcja zawodowa pracowników. Kreator kapitału ludzkiego*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Juchnowicz M. (2014c), *Istota i struktura kapitału ludzkiego*, [w:] M. Juchnowicz (red.), *Zarządzanie kapitałem ludzkim. Procesy, narzędzia, aplikacje*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 29–37.
- Juchnowicz M., Mazurek-Kucharska B., Turek D. (2018), *Diagnoza jakości kapitału ludzkiego w organizacji: metody i narzędzia pomiaru*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Kabalski P., Grzesiak L. (2017), *Funkcje audytu wewnętrznego w opinii polskich audytorów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 91 (147), s. 9–20.
- Kagerman H., Kinney W., Kuting K., Weber C-P. (2008), *Internal Audit Handbook*, Springer, Berlin.
- Kalbers L.P., Fogarty T.J. (2005), *Antecedents to internal auditor burnout*, „Journal of Managerial Issues”, vol. 17 (1), s. 101–118.
- Karssing E., Jeurissen R., Zaal R. (2017), *Moral courage and internal auditors*, The Institute of Internal Auditors, Netherlands, Nyenrode Business Universiteit, <https://www.ii.nl/SiteFiles/Moral%20Courage%20and%20Internal%20Auditors-bw-web.pdf> (dostęp: 18.11.2017).
- Khalid A.A., Haron H., Masron T.A. (2018), *Competency and effectiveness of internal Shariah audit in Islamic financial institutions*, „Journal of Islamic Accounting and Business Research”, vol. 9 (2), s. 201–221.
- Khelil I., Hussainey K., Noubbigh H. (2016), *Audit committee – internal audit interaction and moral courage*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 31 (4/5), s. 403–433.
- Kieżun W. (1998), *Sprawne zarządzanie organizacją. Zarys teorii i praktyki*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kisielnicki J. (2004), *Zarządzanie wiedzą we współczesnych organizacjach*, [w:] A. Abramowicz, A. Nowicki, M. Owoc (red.), *Zarządzanie wiedzą w systemach informatycznych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław, s. 27–51.
- Knedler K., Stasik M. (2010), *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Wydanie III, Polska Akademia Rachunkowości, Łódź.
- Kociatkiewicz J., Kostera M. (2013), *Zarządzanie humanistyczne: zarys programu*, „Problemy Zarządzania”, nr 4, s. 9–19.
- Kociatkiewicz J., Kostera M. (2014), *Zaangażowane badania jakościowe*, „Problemy zarządzania”, nr 12 (1), s. 9–17.
- Koh H., Woo E. (1998), *The expectation gap in auditing*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 13 (3), s. 147–154.

- Konecki K.T. (2000), *Studia z metodologii badań jakościowych. Teoria ugruntowana*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kostera M. (2003), *Antropologia organizacji. Metodologia badań terenowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kotarbiński T. (1973), *Traktat o dobrej robocie*, Ossolineum, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk.
- Koźuch B. (2000), *Zarządzanie kapitałem ludzkim a sukces rynkowy firmy*, [w:] B. Koźuch (red.) *Kształtowanie kapitału ludzkiego firmy*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, s. 55–63.
- Kozuń-Cieślak G. (2013), *Efektywność – rozważania nad istotą i typologią*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace”, nr 4 (13), s. 13–42.
- KPMG (2016), *Quality Assessment of Internal Audit*, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/ch-quality-assessment-internal-auditing-en.pdf> (dostęp: 1.05.2019).
- KPMG (2017), *The new head of internal audit. First 100 days as newly appointed Chief Audit Executive (CAE)*, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/new-head-of-internal-audit-en.pdf> (dostęp: 6.02.2019).
- KPMG (2018), *Top 10 in 2018. Consideration for impactful internal audit departments*, <https://advisory.kpmg.us/content/dam/advisory/en/pdfs/top10auditconcerns-2018.pdf> (dostęp: 1.02.2018).
- Krawczyk M., Sekuła P. (2008), *Etyka w pracy audytora wewnętrznego*, „Annales: Etyka w Życiu Gospodarczym”, nr 11 (2), s. 113–120.
- Kristek M. (2008), *How to survive an IG Audit*, „Journal of Government Financial Management”, vol. 57 (4), s. 32–35.
- Krugman P., Wells R. (2012), *Makroekonomia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Krzyworzeka P. (2010), *Wiedzołłonne organizacje*, „e-mentor”, nr 3, <http://www.e-mentor.edu.pl/artykul/index/numer/35/id/758> (dostęp: 15.04.2019).
- Kuc B.R. (2008), *Kontrola – Kontrolling – Audyt. Podobieństwa i różnice*, Wydawnictwo PTM, Warszawa.
- Kuc B.R. (2009), *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Kunasz M. (2010), *Zarządzanie procesami*, Wydawnictwo Volumina, Szczecin.
- Kundinger P. (2007), *Die Interne Revision als Change Agent Veränderungen anstoßen und erfolgreich umsetzen*, ESV – Erich Schmidt Verlag, Berlin, https://books.google.pl/books?hl=pl&lr=&id=79ZdwNiGxNsC&oi=fnd&pg=PA5&dq=interne+revision&ots=8f5nDphGII&sig=GxfU0e2j_GJ8zFwFDDVz0EmHvQE&redir_esc=y#v=onepage&q=interne%20revision&f=false (dostęp: 22.05.2019).
- Kush B.D. (2009), *Auditing Leadership. The professional and leadership skills you need*, John Wiley & Sons, Hoboken.
- Lange Ł. (2016), *Antropolog jako audytor wewnętrzny*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

- Larson L.L. (2004), *Internal auditors and job stress*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 19 (9), s. 1119–1130.
- Larson L.L., Meier H.H., Poznanski P.J., Tipton Murff E.J. (2004), *Concepts and consequences of internal auditor job stress*, „Journal of Accounting & Finance Research”, vol. 12 (6), s. 35–46.
- Lélis M.D., Pinheiro T.L. (2012), *Auditor and auditee perceptions of internal auditing practices in a company in the energy sector*, „Revista Contabilidade & Finanças”, vol. 23 (60), s. 212–222.
- Lendle K. (2008), *Performance management in internal audit: implementation, merits and challenges in a medium-sized audit department*, „Journal of Securities Law, Regulation & Compliance”, vol. 2 (1), s. 60–70.
- Lenz R. (2013), *Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study*, https://www.academia.edu/4904450/Insights_into_the_effectiveness_of_internal_audit_a_multi-method_and_multi-perspective_study (dostęp: 15.07.2019).
- Lenz R., Hahn U. (2015), *A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 30 (1), s. 5–33.
- Lenz R., Sarens G. (2012), *Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 27 (6), s. 532–549.
- Lenz R., Sarens G., Hoos F. (2017), *Internal audit effectiveness: multiple case study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management*, „EDPACS”, vol. 55 (1), https://www.researchgate.net/publication/312045439_Internal_Audit_Effectiveness_Multiple_Case_Study_Research_Involving_Chief_Audit_Executives_and_Senior_Management/link/5a29bfbeca2728e05dae913/download (dostęp: 15.07.2019).
- Lenz R., Sarens G., Jeppesen K.K. (2018), *In search of a measure of effectiveness for internal audit functions: an institutional perspective*, https://www.researchgate.net/publication/327061036_In_Search_of_a_Measure_of_Effectiveness_for_Internal_Audit_Functions_An_Institutional_Perspective (dostęp: 23.06.2019).
- Leung P., Cooper B.J., Perera L. (2011), *Accountability structures and management relationships of internal audit: an Australian study*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 9, s. 794–816.
- Lipka A. (2007), *Kwalitologia kapitału ludzkiego – przedmiot i metody badawcze*, [w:] A. Pocztowski (red.), *W kierunku jakości kapitału ludzkiego*, IPiSS, Warszawa, s. 13–27.
- Lisiński M. (2011a), *Pojęcie kontroli i jej formy*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyty wewnętrzne w doskonaleniu instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 15–25.
- Lisiński M. (2011b), *Geneza i rozwój audytu wewnętrznego*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyty wewnętrzne w doskonaleniu instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 25–35.

- Lisiński M. (2011c), *Cechy współczesnych koncepcji zarządzania*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 51–55.
- Lisiński M. (2011d), *Procedury realizacji systemu audytu wewnętrznego*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 215–226.
- Listwan T. (2006), *Przedmiot, ewolucja i znaczenie zarządzania kadrami*, [w:] T. Listwan (red.), *Zarządzanie kadrami*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 1–14.
- Lück W., Henke M., Gaenslen P. (2002), *Die Interne Revision und das Interne Überwachungssystem vor dem Hintergrund eines integrierten Risikomanagements*, [w:] R. Hölscher, R. Elfgen (red.), *Herausforderung Risikomanagement*, Gabler Verlag, Wiesbaden, s. 225–238.
- Łukasiewicz G. (2005), *Metody pomiaru kapitału ludzkiego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 6, s. 37–45.
- Łukasiewicz G. (2008), *Rola systemu informacji personalnej w sprawozdawczości kapitału ludzkiego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 784, s. 59–72.
- Łukasiewicz G. (2009), *Kapitał ludzki organizacji: pomiar i sprawozdawczość*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ma'ayan Y., Carmeli A. (2016), *Internal Audits as a source of ethical behavior, efficiency, and effectiveness in work units*, „Journal of Business Ethics”, vol. 137 (2), s. 347–363.
- MacRae E., van Gils D. (2014), *Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector. A global assessment based on the IIA's 2010 Global Internal Audit Survey*, CBOK The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, The IIA Research Foundation, https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Nine-Elements-Required-for-Internal-Audit-Effectiveness-in-the-Public-Sector.pdf (dostęp: 4.02.2018).
- Madalińska-Michalak J. (2016), *Pasja w pracy nauczycieli osiągających sukcesy zawodowe a potrzeba rozwijania ich kompetencji emocjonalnych*, „Studia z Teorii Wychowania”, nr 4 (17), s. 13–35.
- Mądrycki T. (1970), *Psychologiczne prawidłowości kształtowania się postaw*, Państwowe Zakłady Wydawnictw Szkolnych, Warszawa.
- Mahdavi G., Daryaei A. (2016), *Attitude toward auditing, marketing and corporate governance*, <https://jcsr.springeropen.com/articles/10.1186/s40991-016-0010-8> (dostęp: 28.02.2019).
- Maliński J. (2016), *Postawy patriotyczno-obronne*, „Obronność – Zeszyty Naukowe Wydziału Zarządzania i Dowodzenia Akademii Sztuki Wojennej”, nr 4 (20), s. 189–202.
- Malsch B., Salterio S.E. (2016), *Doing good field research: assessing the quality of audit field research*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory”, vol. 35 (1), s. 1–22.

- Marcinkowska M. (2014), *Corporate governance w bankach: teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Marks N. (2009), *A look into the future: the next evolution of internal audit. Continuous risk and control assurance*, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/CRCA%20Final.pdf> (dostęp: 22.05.2019).
- Marks N. (2014), *The internal audit evangelist*, „Internal Auditor”, vol. 71 (4), s. 59–63.
- Marks N. (2015), *Measuring the value of internal audit*, <https://iaonline.theiaa.org/blogs/marks/2015/measuring-the-value-of-internal-audit> (dostęp: 22.05.2019).
- Marody M. (1976), *Sens teoretyczny a sens empiryczny pojęcia postawy: analiza metodologiczna zasad doboru wskaźników w badaniach nad postawami*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Martinov-Bennie N., Soh D. (2011), *The internal audit function: perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 26 (7), s. 605–622.
- Martyniuk O. (2005), *Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, nr 2, s. 131–142.
- Mathur S.B. (2011), *Accounting for management*, Tata McGraw Hill Education Private Limited, New Delhi, [https://books.google.pl/books?id=5VRM6HYRPFgC&printsec=frontcover&dq=%E2%80%A2%09Mathur+S.B.+\(2011\),+Accounting+for+Management&hl=pl&sa=X&ved=0ahUKEwjD_Lzs64jjAhXy14sKHRtSBMMQ6AEIKDAA#v=onepage&q=%E2%80%A2%09Mathur%20S.B.%20\(2011\)%2C%20Accounting%20for%20Management&f=false](https://books.google.pl/books?id=5VRM6HYRPFgC&printsec=frontcover&dq=%E2%80%A2%09Mathur+S.B.+(2011),+Accounting+for+Management&hl=pl&sa=X&ved=0ahUKEwjD_Lzs64jjAhXy14sKHRtSBMMQ6AEIKDAA#v=onepage&q=%E2%80%A2%09Mathur%20S.B.%20(2011)%2C%20Accounting%20for%20Management&f=false) (dostęp: 23.06.2019).
- Mauer S., Sutter-Rüdiger M.F. (2011), *Bedeutung der Unabhängigkeit für Interne Revision und Audit Committee: Konsequenzen für eine verbesserte Zusammenarbeit in Deutschland und der Schweiz*, „Der Schweizer Treuhänder”, vol. 85 (9), s. 716–721.
- Mbewu B.W., Barac K. (2017), *Effective internal audit activities in local government: Fact or fiction?*, „Southern African Journal of Accountability & Auditing Research”, vol. 19, s. 15–33.
- Meigs W.B., Whittington O.R., Meigs R.F., Lam W.P. (1983), *Principles of auditing*, 2nd Canadian ed, Richard D. Irwin, INC, Homewood.
- Mermod Y., Sungun G. (2013), *Internal audit positioning – four stage model*, „Journal of Business, Economics & Finance”, vol. 2 (1), s. 65–89.
- Michalak J. (2008), *Pomiar dokonai: od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Mihret D., Woldeyohannis G. (2007), *Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 22, s. 470–484.
- Mihret D.G., James K., Mula J.M. (2010), *Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda*, „Pacific Accounting Review”, vol. 3, s. 224–252.
- Mihret D.G., Yismaw A.W. (2007), *Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 22 (5), s. 470–484.

- Mika S. (1984), *Psychologia społeczna*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Mikołajczyk Z. (2003), *Zarządzanie procesami zmian w organizacjach*, Wydawnictwo GWSH im. W. Korfantego, Katowice.
- Mikuła B. (2005), *Wiedza organizacji i jej rozwój*, [w:] A. Stabryła (red.), *Innowacyjność we współczesnych organizacjach*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, s. 359–367.
- Mikuła B. (2006), *Organizacje oparte na wiedzy*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Mikuła B. (2011), *Istota zarządzania wiedzą w organizacji*, [w:] A. Potocki (red.), *Komunikacja w procesach zarządzania wiedzą*, Uniwersytet Ekonomiczny: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków, s. 11–31.
- Millichamp A.H. (1996), *Auditing*, 7th edition, DP Publications, London.
- Minder S., Leinicke L., Rexroad W. (2014), *What do you measure?*, „Internal Auditor”, vol. 71 (2), s. 63–67.
- Mizrahi S., Ness-Weisman I. (2007), *Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using Analytic Hierarchy Process (AHP): a general model and the israeli example*, „International Journal of Auditing”, vol. 11 (3), s. 187–210.
- Moczydłowska J. (2013), *Efektywność zarządzania kapitałem ludzkim jako element efektywności organizacyjnej*, [w:] M. Cisek, A. Marciniuk-Kluski (red.), *Efektywność organizacji*, Wydawnictwo Studio Emka, Warszawa, s. 183–192.
- Moeller R. (2018), *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.
- Moeller R.R., Brink V.Z. (2009), *Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge*, Wiley, Hoboken.
- 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: 15.08.2019).
- Morgan G. (1980), *Internal audit role conflict: a pluralist view*, „Managerial Finance”, vol. 5 (2), s. 160–170.
- Morin D. (2003), *Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up?*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 18 (1), s. 19–30.
- Mouri M., Anderson D.J. (2017), *Stakeholders' advice to the chief audit executive*, <https://www.iaa.nl/actualiteit/nieuws/stakeholders-advice-to-the-chief-audit-executive> (dostęp: 20.08.2019).
- Mouri N. (2018), *A standard of performance*, „Internal Auditor”, vol. 75 (4), s. 52–57.
- Nassir A., Abdul Hamid M.A., Mohamed S.H., Sori Z.M. (2001), *Effectiveness of the internal auditor in Malaysian listed firms*, „Malaysian Institute of Accountants”, vol. 14, s. 30–33.
- Nierenberg B. (2000), *Wybrane problemy badania skuteczności reklamy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole.

- Nowak M. (2015b), *Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, vol. 389, s. 287–296.
- Nowak S. (2007), *Metodologia badań społecznych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Obert S., Munyunguma I. (2014), *Internal audit perceptions and their impact on performance of the internal audit function*, „Journal of Business and Management”, vol. 16 (5), s. 81–85.
- Oleksyk P. (2017), *Ocena efektywności pracy audytora wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku komercyjnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 3, s. 89–96.
- Oleksyn T. (2006), *Zarządzanie kompetencjami. Teoria i praktyka*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Onumah J., Krah R. (2012), *Barriers and catalysts to effective internal audit in the Ghanaian public sector*, „Research in Accounting in Emerging Economies”, vol. 12, s. 177–207.
- Ormsby L. (2019), *Auditors need to ensure they're talking to the right people, and having the right kind of discussions*, <https://iaonline.theiia.org/2019/Pages/The-Lost-Art-of-Conversation.aspx> (dostęp: 28.02.2019).
- Paape L. (2008), *Corporate governance: the impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function*, Working Paper, Business University Nyenrode, April, 2008. https://www.researchgate.net/publication/254805261_Corporate_Governance_The_Impact_on_the_Role_Position_and_Scope_of_Services_of_the_Internal_Audit_Function (dostęp: 26.06.2019).
- Paresi V., van Kuijk B., *Exploratory Research into the Personality of Internal Auditors*, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Nieuws/Exploratory%20Research%20into%20the%20Personality%20of%20Internal%20Auditors%20-%20Violaine%20Paresi%20and%20Bob%20van%20Kuijk-2.pdf> (dostęp: 5.07.2019).
- Penc J. (1997), *Leksykon biznesu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- Perechuda K. (2005), *Dyfuzja wiedzy w przedsiębiorstwie sieciowym. Wizualizacja i kompozycja*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Piaszczyk A. (2004), *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa.
- Pincus K.V., Bernardi R.A., Ludwig S.E. (1999), *Audit effectiveness versus audit afficiency: are the two in conflict?*, „International Journal of Auditing”, vol. 3 (2), s. 121–133.
- Piórkowska K. (2014), *Kapitał ludzki w organizacji z perspektywy menedżerskich postaw społecznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 349, s. 325–336.
- Pocztowski A. (2007), *Zarządzanie zasobami ludzkimi. Strategie – procesy – metody*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

- Power M. (2013), *The audit society. Rituals of verification*, Oxford University Press, Oxford.
- Power M., Gendron Y. (2015), *Qualitative research in auditing: a methodological roadmap*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory”, vol. 2, s. 147–165.
- Prężyna W. (1967), *Koncepcja postawy w psychologii*, „Roczniki Filozoficzne”, nr 15 (4), s. 25–38.
- Przygodzki Z. (2018), *Wiedza i kapitał ludzki w środowiskach przedsiębiorczości: podejście terytorialne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Pszczółowski T. (1977), *Celowość, skuteczność i efektywność*, „Prakseologia”, nr 3 (63), s. 5–13.
- Pszczółowski T. (1978), *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Zakład Narodowy imienia Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk.
- PwC (2011), *Maximising the value of internal audit: who dares wins*, <https://www.pwc.com.au/assurance/assets/maximising-value-who-dares-wins-sep11.pdf> (dostęp: 9.03.2018).
- PwC (2016), *State of the internal audit profession study leadership matters: advancing toward true north as stakeholders expect more*, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/2016-state-of-the-internal-audit-profession.pdf> (dostęp: 9.03.2019).
- Rabad E.Y., Inbar J., Rosenthal R. (1982), *Pygmalion Galatea and the Golem: investigations of biased and unbiased teachers*, „Journal of Educational Psychology”, vol. 74, s. 459–474.
- Rakowiec R., *Audyt czy audit?*, <http://iso-norma.pl/system-zarzadzania-jakoscia-iso/audyt-czy-audit> (dostęp: 22.07.2019).
- Ramamoorti S. (2003), *Internal auditing: history, evolution, and prospects*, [w:] A. Bailey, A. Gramling, S. Ramamoorti (red.), *Research opportunities in internal auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf> (dostęp: 23.06.2019).
- Reclaw R. (2018), *Chodzić po wodzie, o odnowie, charyzmatykach i duchowości ignacjańskiej*, Wydawnictwo eSPe, Kraków.
- Reves W.F. (1946), *The human side of auditing*, „Accounting Review”, vol. 21 (1), s. 82–84.
- Reynolds M.A. (2000), *Professionalism, ethical codes and the internal auditor: a moral argument*, „Journal of Business Ethics”, vol. 24 (2), s. 115–124.
- Ridley J. (2008), *Cutting edge internal auditing*, Wiley, Chichester.
- Rife R. (2006), *Planning for success*, „Internal Auditor”, vol. 1, s. 25–29.
- Rittenberg L. (2016), *Ethics and pressure balancing the internal audit profession*, The Internal Audit Foundation, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Publicaties/CBOK%20Ethics%20and%20Pressure%20Oct%202016%20compressed.pdf> (dostęp: 1.01.2019).
- Rittenberg L., Hermanson D.R. (2003), *Internal audit and organizational governance*, The IIA Research Foundation, <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20>

- Documents/Chapter%202%20Internal%20Audit%20and%20Organizational%20Governance.pdf (dostęp: 17.07.2018).
- Robles M. (2012), *Executive perceptions of the top 10 soft skills needed in today's workplace*. „Business Communication Quarterly”, vol. 75 (4), s. 453–465.
- Roden N. (2008), *Przedmowa*, [w:] A. Baron, M. Armstrong, *Zarządzanie kapitałem ludzkim. Uzyskiwanie wartości dodanej dzięki ludziom*, Oficyna Wolters Kluwer business, Kraków, s. 11–12.
- Rogozińska-Pawelczyk A. (2006), *Kompetencje w organizacji*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 199, s. 99–120.
- Rosińska M. (2007), *Kapitał ludzki podstawą budowania przewagi konkurencyjnej współczesnych przedsiębiorstw* [w:] J. Bogdanienko, M. Kuzel, I. Sobczak (red.), *Uwarunkowania budowania konkurencyjności przedsiębiorstw w otoczeniu globalnym*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń, s. 11–20.
- Roth J. (2000), *Best practices: value-added approaches of four innovative auditing departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Roth J. (2002), *Adding value: seven roads to success*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Roussy M. (2013), *Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager*, „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 24 (7–8), s. 550–571.
- Roussy M., Brivot M. (2016), *Internal audit quality: a polysemous notion?*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 29 (5), s. 714–738.
- Rudhani L.H., Vokshi N.B., Hashani S. (2017), *Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in the Public Sector in Kosovo*, „Journal of Accounting, Finance & Auditing Studies”, vol. 3 (4), s. 91–108.
- Rupšys R., Boguslauskas V. (2007), *Measuring performance of internal auditing: empirical evidence*, „Engineering Economics”, vol. 55 (5), s. 9–15.
- Ruud F., Bodenmann J.-M., Kienast M. (2000), *Entwicklungen in der Internen Revision: Interessante Umfrageergebnisse zur Zukunft der Internen Revision*, „Der Schweizer Treuhänder”, vol. 10, s. 1029–1036.
- Ruud T.F. (2003), *The internal audit function: an integral part of organizational governance*, [w:] A. Bailey, A. Gramling, S. Ramamoorti (red.), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- Ruud T.F., Jenal L. (2005), *Licht im Internal-Control-Dschungel. Begriffsdefinitionen sind unerlässlich*, „Der Schweizer Treuhänder”, vol. 79 (6–7), s. 455–460.
- Saego J. (2015), *Delivering on the promise. Measuring internal audit value and performance*, The IIA Research Foundation, CBOK, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, https://www.internerevision.at/fileadmin/user_upload/201512_CBOK_Delivering_on_the_Promise_0.pdf (dostęp: 7.11.2018).
- Saego J. (2016), *It's all in the delivery*, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/IA/ia201612-ItsAllInTheDelivery.pdf> (dostęp: 8.03.2019).

- Sakour S.A., Laila B.H.N. (2015), *Internal audit effectiveness in Libyan public enterprises: an approach to the development of a theoretical framework*, „Global Business and Management Research: An International Journal”, vol. 7 (2), s. 12–18.
- Salehi M., Gahderi A., Rostami V. (2012), *A study of job satisfaction between external and internal auditors: an Iranian scenario*, „Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology”, vol. 10, s. 1300–1309.
- Salehi T. (2016), *Investigation factors affecting the effectiveness of internal auditors in the company: case study Iran*, „Review of European Studies”, vol. 8 (2), s. 224–233.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D. (2012), *Ekonomia. Na podstawie najnowszego dwudziętnastego wydania oryginału*, Dom Wydawniczy Rebis, Poznań.
- Sarens G. (2009), *Internal auditing research: where are we going?*, „International Journal of Auditing”, vol. 13, s. 1–7.
- Sarens G., Allegrini M., D’Onza G., Melville R. (2011), *Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function? Exploratory evidence and directions for future research*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 26 (1), s. 51–64.
- Sarens G., De Beelde I. (2006), *The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions*, „International Journal of Auditing”, vol. 10 (3), s. 219–241.
- Sarens G., Lamboglia R. (2014), *The (mis)fit between the profile of internal auditors and internal audit activities*, „Accounting and Business Research”, vol. 44 (1), s. 41–62.
- Sarens G., Lenz R., Decaux L. (2016), *Insights into self-images of internal auditors*, „EDPACS”, vol. 54/4, s. 1–18.
- Saunders E.J. (2011), *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo EDUKATOR, Częstochowa.
- Sawyer L.B. (1993), *Why internal auditing?*, „Internal Auditor”, vol. 50 (6), s. 43–48.
- Sawyer L.B. (1995), *An internal audit philosophy*, „Internal Auditor”, s. 46–55.
- Sawyer L.B., Dittenhofer M.A., Scheiner J.H. (2003), *Sawyer’s internal auditing: the practice of modern internal auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs Florida, 5 th edition, Florida.
- Schillemans T., van Twist M. (2017), *Coping with complexity: internal audit and complex governance*, „Public Performance & Management Review”, vol. 40 (2), s. 257–280.
- Schulien J.E. (2018), *Agents of improvement: internal audit can have a huge impact on enhancing business processes*, „Internal Auditor”, vol. 5, s. 53–57.
- Schultz T.W. (2014), *Ekonomia kapitału ludzkiego*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Seminogovas B., Rupšys R. (2006), *Creating strategy maps for internal audit activity in the context of BSC*, „Management of Organizations: Systematic Research”, vol. 39, s. 215–227.
- Seol I., Sarkis J. (2005), *A multi-attribute model for internal auditor selection*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 20 (8), s. 876–892.

- Shamki D., Amur Alhajri T. (2017), *Factors influence internal audit effectiveness*, „International Journal of Business and Management”, vol. 12 (10), s. 143–154.
- Shamsuddin A., Azihan B.N., Mubin A., Athirah B.N., Zain M., Nur A., Akil Amaniena B.N., Aziz A. (2015), *Perception of managers on the effectiveness of the internal audit functions: a case study in TNB*, „South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law”, vol. 7, s. 30–39.
- and job involvement, „International Journal of Accounting & Information Management”, vol. 17 (2), s. 151–165.
- Shohihah I., Djamhuri A., Purwanti L. (2018), *Determinants of internal audit effectiveness and implication on corruption prevention in The Religious Ministry*, „Wacana: Jurnal Sosial dan Humaniora”, vol. 21 (1), s. 1–14.
- Silverman D. (2012a), *Interpretacja danych jakościowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Silverman D. (2012b), *Prowadzenie badań jakościowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Skinner D., Spira L.F. (2003), *Trust and control – a symbiotic relationship?*, „Corporate Governance: The International Journal of Business in Society”, vol. 3 (4), s. 28–35.
- Skoczylas A., Nowak W. (2011), *Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 63 (119), s. 155–184.
- Skoczylas-Tworek A. (2014), *Audyt we współczesnej gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Skrzypek E. (2009), *Nowe podejście do wiedzy w organizacji*, [w:] A. Sitko-Lutek, E. Skrzypek (red.), *Organizacyjne uczenie się w rozwoju kompetencji przedsiębiorstw*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa, s. 58–71.
- Słowik B. (2010), *Mierniki efektywności ekonomicznej podmiotów gospodarczych*, [w:] E. Skrzypek (red.), *Etyka a jakość i efektywność organizacji*, Wydawnictwo UMCS, Lublin, s. 389–404.
- Smith G. (2002), *Enron's lesson: rebuild internal auditing now!*, „Journal of Corporate Accounting and Finance”, vol. 13 (4), s. 13–15.
- Smith G. (2005), *Communication skills are critical for internal auditors*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 20 (5), s. 513–519.
- Sobolewski K. (1998), *O pojęciu skuteczności i pojęciach związanych*, Politechnika Koszalińska, Koszalin.
- Spalletti S. (2014), *The economics of education in Adam Smith's „Wealth of Nations”*, „Journal of World Economic Research”, vol. 3 (5), s. 60–64.
- Spencer Pickett K. (2004), *The internal auditor at work. A Practical Guide to Everyday Challenges*, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken.
- Spencer Pickett K.H. (2005), *The essential handbook of Internal Auditing*, John Wiley & Sons Ltd., The Atrium Southem Gate, Chichester.

- Spraakman G. (2001), *Internal audit at the historical Hudson's Bay Company: a challenge to accepted history*, „Accounting Historians Journal”, vol. 28 (1), s. 19–42.
- Stasiuk K., Maison D. (2014), *Psychologia konsumenta*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Stern G.M. (1994), *15 ways internal auditing departments are adding value*, „Internal Auditor”, vol. 51 (2), s. 30–33.
- Stewart J., Subramaniam N. (2010), *Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 25 (4), s. 328–360.
- Stor M. (2014), *Kapitał menedżerski jako źródło przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu”, nr 349, s. 409–422.
- Striker M., Grzesiak L. (2017), *The Relevance of Internal Audit and Internal Auditors Competencies in Project Management*, „Project Management Development – Practice and Perspectives”, s. 91–100.
- Strużyna J. (2007), *Próba porównania koncepcji kapitału ludzkiego i zasobów ludzkich*, [w:] A. Lipka, S. Waszczak (red.), *Zarządzanie wartością kapitału ludzkiego organizacji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice, s. 201–208.
- Studziński J. (2013), *Zarządzanie kapitałem ludzkim i społecznym i jego wpływ na rozwój organizacji*, „Studia i Materiały Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Wiedzą”, nr 64, s. 120–137.
- Subramaniam N., de Zwaan L. (2011), *Internal audit involvement in enterprise risk management*, <http://eprints.qut.edu.au/69998/4/69998.pdf> (dostęp: 9.09.2019).
- Sułkowski Ł. (2005), *Epistemologia w naukach o zarządzaniu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Sułkowski Ł. (2013), *Paradygmaty nauk o zarządzaniu*, „Współczesne Zarządzanie. Kwartalnik Środowisk Naukowych i Liderów Biznesu”, 2, s. 17–26.
- Swanson G.A., Marsh H. (1991), *Internal auditing theory – a systems view*, Praeger, Westport.
- Świątkowski M. (2007), *Dzielenie się wiedzą a wzrost wartości kapitału ludzkiego w organizacji*, [w:] A. Lipka, S. Waszczak (red.), *Zarządzanie wartością kapitału ludzkiego organizacji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice, s. 311–317.
- Szczepankiewicz E.I. (2018), *Audyt wewnętrzny a znaczenie etyki w jednostkach – wyniki badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 521, s. 181–193.
- Szymańska E. (2010), *Efektywność przedsiębiorstw – definiowanie i pomiar*, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G: Ekonomika Rolnictwa”, nr 97 (2), s. 152–164.
- Tan E. (2014), *Human capital theory: a holistic criticism*, „Review of Educational Research”, vol. 3, s. 411–445.
- Tarr R. (2002), *Built to last*, „Internal Auditor”, vol. 59 (6), s. 28–33.

- The European Confederation of Institutes of Internal Auditors (2009), *The paradox of value*, „European Internal Audit Briefing”, 15, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/ECIIA%20Newsletter%2015.pdf> (dostęp: 16.12.2018).
- The Institute of Internal Auditors (2005), *Common misconceptions, tone at the top. Exclusively for senior management, boards of directors, and audit committees*, <https://institutes.theiaa.org/sites/OZ/members/Documents/TaT-January-February-2016.pdf> (dostęp: 1.03.2019).
- The Institute of Internal Auditors (2011), *Global summary of the Common Body of Knowledge study 2010. A call to action: stakeholders' perspectives on internal auditing*, https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/CBOK%20Stakeholders%20USA%20only%20.pdf (dostęp: 20.03.2019).
- The Institute of Internal Auditors (2013), *The three lines of defense in effective risk management and control*, <https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf> (dostęp: 14.09.2019).
- The Institute of Internal Auditors (2016a), *Measuring the effectiveness of the internal audit function. Practical tools for internal auditors*, https://www.iaa.nl/SiteFiles/vakpub/IIA_Bro%20A4%20Effectiviteitsmeting%20IAF%20ENG%20DIGITAL.pdf (dostęp: 11.02.2018).
- The Institute of Internal Auditors (2016b), *All in a day's work a look at the varied responsibilities of internal auditors*, https://na.theiaa.org/about-ia/PublicDocuments/06262_All_In_A_Days_Work-Rev.pdf (dostęp: 25.03.2019).
- The Institute of Internal Auditors, *An auditor is an auditor... right?*, https://www.iaa.org.au/sf_docs/default-source/about-iaa/An_auditor_is_an_auditor_right.pdf?sfvrsn=0 (dostęp: 22.05.2019).
- The Institute of Internal Auditors, *Internal Auditing. Adding Value Across the Board*, https://na.theiaa.org/about-ia/PublicDocuments/Internal_Auditing-Adding_Value_Across_the_Board.pdf (dostęp: 1.04.2019).
- Tiamiyu L., Disner J. (2009), *A Study of the voluntary external turnover of internal auditors*, The IIA Research Foundation, <https://global.theiaa.org/iiaarf/Public%20Documents/A%20Study%20of%20the%20Voluntary%20External%20Turnover%20of%20Internal%20Auditors%20-%20St.%20Louis.pdf> (dostęp: 14.07.2019).
- Tomaszkiewicz A. (2010), *Wartość dodana wnoszona przez audyt wewnętrzny*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica”, nr 244, s. 111–122.
- Trotman A., Duncan K. (2018), *Internal audit quality: insights from audit committee members, senior management, and internal auditors*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory”, vol. 37 (4), s. 235–259.
- Turowski J. (2001), *Socjologia. Małe struktury społeczne*, Towarzystwo Naukowe Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin.
- Unegbu A.O., Kida M.I. (2011), *Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management*, „Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences”, vol. 2 (4), s. 304–309.

- Urbanek G. (2011), *Kompetencje a wartość przedsiębiorstwa. Zasoby niematerialne w nowej gospodarce*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Van Peurse K. (2004), *Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 19 (3), s. 378–393.
- Van Peurse K. (2005), *Conversations with internal auditors: the power of ambiguity*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 20 (5), s. 489–512.
- Van Staden M., Steyn B. (2009), *The profile of the chief audit executive as a driver of internal audit quality*, „African Journal of Business Management”, vol. 3 (13), s. 918–925.
- Vinten G. (1994), *The behavioural aspects of quality assurance: lessons from internal auditing*, „Quality Assurance in Education”, vol. 2 (1), s. 4–12.
- Volosin E. (2007), *The theories of audit expectations and the expectations gap*, <http://www.grin.com/en/ebook/116911/the-theories-of-audit-expectations-and-the-expectations-gap> (dostęp: 15.08.2019).
- Wade K. (1995), *Internal environmental audits: the role of the internal audit department*, „Corporate Social Responsibility and Environmental Management”, vol. 2 (1), s. 24–31.
- Walecka A. (2016), *Kapitał relacyjny przedsiębiorstw w kryzysie*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 422, s. 158–170.
- Waller W. (1989), *Discussion of the auditor's assessment of the competence and integrity of auditee personnel*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory”, vol. 8 (2), s. 17–21.
- Walz A. (1997), *Adding value*, „Internal Auditor”, vol. 54 (1), s. 51–54.
- Waszczak S. (2015), *Pojęcie i przedmiot badań ekonomii eksperymentalnej oraz ich powiązanie z problematyką HR*, [w:] A. Lipka, S. Waszczak, A. Winnicka-Wejs, *Eksperyment w obszarze HR*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa, s. 11–34.
- Watkins A.L., Hillison W., Morecroft S.E. (2004), *Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence*, „Journal of Accounting Literature”, vol. 23, s. 153–193.
- White N. (2017), *Transformation in the internal audit function*, Deloitte, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/white_transformation_in_ia_breakout.pdf, s. 1–12 (dostęp: 1.02.2018).
- Wilson J.A., Wood D.J. (1988), *Stress and coping strategies in internal auditing*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 3 (2), s. 8–16.
- Wilson J.A., Wood D.J. (1989), *Naming the auditor: symbolism and social control*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 4 (4), s. 7–13.
- Wilson T. (2013), *The rise of the internal auditor*, „Journal of Applied Financial Research”, vol. 2, s. 68–81.
- Winiarska K. (2005), *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Winiarska K. (2007), *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

- Winiarska K. (2015), *Rozwój audytu wewnętrznego na świecie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76, s. 143–153.
- Winiarska K. (2017a), *Audyt wewnętrzny: teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Winiarska K. (2017b), *Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, vol. 3, s. 55–64.
- Witzany A., Harrington L. (2016), *Głos klienta. Przesłanie interesariuszy do audytu wewnętrznego*, Instytut Audytorów Wewnętrznych, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/iaa_polska-glos_klienta_02.1_0.pdf (dostęp: 9.04.2018).
- Wojciszke B. (2005), *Postawy i ich zmiana*, [w:] J. Strelau (red.), *Psychologia. Podręcznik akademicki, tom 3 – Jednostka w społeczeństwie i elementy psychologii stosowanej*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk, s. 79–106.
- Wojciszke B. (2009), *Człowiek wśród ludzi. Zarys psychologii społecznej*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa.
- Wojciszke B. (2012), *Psychologia społeczna*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa.
- Woodbine G.F., Liu J. (2010), *Leadership styles and the moral choice of internal auditors*, „Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies”, vol. 15 (1), s. 28–35.
- Wosińska W. (2004), *Psychologia życia społecznego: podręcznik psychologii społecznej dla praktyków i studentów*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.
- Woźniak A. (2014), *Relacje zaufania w zarządzaniu międzyorganizacyjnym – wybrane kwestie*, [w:] A.K. Koźmiński, D. Latusek-Jurczak (red.), *Relacje międzyorganizacyjne w naukach o zarządzaniu*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 90–121.
- Yee C.S.L., Sujan A., James K., Leung J.K. (2008), *Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit*, „Asian Journal of Business and Accounting”, vol. 1 (2), s. 147–174.
- Zain M.M., Subramaniam N., Stewart J. (2006), *Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: the relation with audit committee and internal audit function characteristics*, „International Journal of Auditing”, vol. 10 (1), s. 1–18.
- Zbierowski P. (2012), *Orientacja pozytywna organizacji wysokiej efektywności*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Zieleniewski J. (1978), *Organizacja zespołów ludzkich. Wstęp do teorii organizacji i kierowania*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Zimbardo P.G., Johnson R.L., McCann V. (2017), *Psychologia: kluczowe koncepcje*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Zimniewicz K. (2014), *Nauka o zarządzaniu wobec potrzeb praktyki*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 340, s. 199–205.

Netografia

<https://www.synonimy.pl/synonim/skutek> (dostęp: 10.12.2018).

<https://sjp.pwn.pl/sjp/oczekiwanie;2492578.html> (dostęp: 1.02.2019).

<https://www.iaa.org.pl> (dostęp: 1.01.2020).

<https://www.synonimy.pl/synonim/oczekiwanie> (dostęp: 26.01.2020).

<https://www.synonimy.pl/synonim/skuteczno%C5%9B%C4%87/> (dostęp: 10.12.2018).

Spis tabel

Tabela 1. Główne kierunki reorientacji audytu wewnętrznego	17
Tabela 2. Wyzwania dla audytu wewnętrznego	18
Tabela 3. Niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego	22
Tabela 4. Przykładowe określenia i metafory audytu wewnętrznego występujące w literaturze	24
Tabela 5. Główne rodzaje usług świadczonych przez audytora wewnętrznego	26
Tabela 6. Wymagania dla audytorów wewnętrznych w sektorze finansów publicznych na podstawie ustawy o finansach publicznych	36
Tabela 7. Cechy skuteczności i efektywności	43
Tabela 8. Czynniki skuteczności audytu wewnętrznego w świetle badań	48
Tabela 9. Cechy kapitału ludzkiego	54
Tabela 10. Wybrane definicje wiedzy	60
Tabela 11. Cechy wiedzy	60
Tabela 12. Wiedza audytora wewnętrznego wskazywana w literaturze	62
Tabela 13. Wybrane definicje umiejętności	63
Tabela 14. Cechy umiejętności	64
Tabela 15. Umiejętności audytora wewnętrznego wskazywane w literaturze	65
Tabela 16. Wybrane definicje postawy	66
Tabela 17. Trzykomponentowa struktura postaw	68
Tabela 18. Cechy postawy	69
Tabela 19. Wybrane oczekiwania interesariuszy audytu wewnętrznego	75
Tabela 20. Charakterystyka etapów badania empirycznego (gromadzenia danych)	80
Tabela 21. Struktura zastosowanych źródeł pozyskiwania respondentów do wywiadów	82
Tabela 22. Statystyka wywiadów	84
Tabela 23. Powody, dla których audytowani odmawiali udziału w badaniu	85
Tabela 24. Struktura respondentów w poszczególnych etapach	85
Tabela 25. Charakterystyka wywiadów z poszczególnymi grupami respondentów podczas obu etapów badania	87
Tabela 26. Przyjęte oznaczenia w transkrypcji	90
Tabela 27. Struktura respondentów	95
Tabela 28. Czynniki sprzyjające skuteczności audytu wewnętrznego wymieniane przez respondentów	101

Tabela 29. Czynniki niesprzyjające skuteczności audytu wewnętrznego wymieniane przez respondentów	102
Tabela 30. Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy audytorów wewnętrznych	107
Tabela 31. Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy audytowanych	109
Tabela 32. Wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych z perspektywy zarządzających organizacją	110
Tabela 33. Wiedza i umiejętności audytowanych z perspektywy audytowanych	114
Tabela 34. Oczekiwania audytorów wewnętrznych wobec audytowanych oraz zarządzających organizacją	118

Spis rysunków

Rysunek 1. Podległość funkcjonalna i administracyjna audytu wewnętrznego	29
Rysunek 2. Modele obsady kadrowej w audycie wewnętrznym	31
Rysunek 3. Obowiązek audytu wewnętrznego w organizacjach z sektora finansów publicznych	35
Rysunek 4. Kolejność czynności audytowych w zadaniu zapewniającym	38
Rysunek 5. Wymiar jednostkowy kapitału ludzkiego	55
Rysunek 6. Struktura kapitału ludzkiego w wymiarze organizacyjnym	56

Dlaczego audyt wewnętrzny nie zawsze osiąga swoje cele? Czy jedynym powodem może być niechęć audytowanych? A może skuteczność audytu wewnętrznego zależy także od wiedzy oraz umiejętności audytowanych i zarządzających organizacją? Jak audytowani reagują na audyt wewnętrzny? Jakie oczekiwania mają audytorzy wewnętrzni? Na te i inne pytania odpowiedzi można znaleźć w monografii.

Przyjmując za motto frazę „audyt wewnętrzny tworzą ludzie”, Autorka analizuje kwestię skuteczności audytu wewnętrznego i uwzględnia jego społeczny kontekst. Podstawą analizy są jakościowe badania empiryczne wykorzystujące różne techniki gromadzenia danych, przede wszystkim wywiady z 65 audytorami wewnętrznymi, audytowanymi oraz zarządzającymi organizacjami z sektorów publicznego i prywatnego.

W prezentowanej monografii Autorka charakteryzuje wiedzę, umiejętności, postawy oraz oczekiwania audytorów wewnętrznych, audytowanych i zarządzających organizacjami z punktu widzenia skuteczności audytu wewnętrznego. Przedstawia wyniki badań, z których wynika, że ważnymi czynnikami skuteczności audytu wewnętrznego są: wsparcie zarządzających (materialne i niematerialne) dla audytu wewnętrznego, rozumienie audytu wewnętrznego, a także relacje między grupami uczestniczącymi w audycie wewnętrznym.

Podsumowaniem publikacji może być wypowiedź jednego z badanych audytorów wewnętrznych: „skuteczny audyt wewnętrzny to są ludzie [...]. To stwierdzenie tak oczywiste, że często [...] zapominane przez większość zainteresowanych”.

Książka dostępna również
jako e-book

 **WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO**

 wydawnictwo.uni.lodz.pl

 ksiegarnia@uni.lodz.pl

 (42) 665 58 63

ISBN 978-83-8220-628-9



9 788382 206289