

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniaми

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

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

SAMOOCENA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W POLSCE: STAN WIEDZY I KIERUNKI DALSZYCH BADAŃ¹

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu było przedstawienie aktualnego stanu wiedzy w zakresie kilku najważniejszych aspektów samooceny audytu wewnętrznego oraz określenie kierunków dalszych badań. W tym celu przeprowadzono pogłębione studia literaturowe oraz badanie ankietowe wśród audytorów wewnętrznych zatrudnionych w organizacjach z sektora prywatnego i publicznego w Polsce w 2013 r. Z badania wynika, że większość komórek audytu wewnętrznego przeprowadza samoocenę audytu wewnętrznego, ale nie wszystkie przekazują ich wyniki komitetowi audytu i naczelnemu kierownictwu oraz nie wszystkie wprowadzają na tej podstawie usprawnienia. Przeprowadzając samoocenę, audytorzy wewnętrzni najczęściej kierują się wyłącznie wytycznymi Ministerstwa Finansów i rzadko korzystają z innych metodyk opracowanych na świecie.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, samoocena, jakość, ciągle doskonalenie.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.02

*Jakość nie jest nigdy kwestią przypadku;
jest to zawsze rezultat mierzenia wysoko, szczerego wysiłku,
rozumnego kierownictwa i umiejętnego wykonania;
jest wyrazem mądrego wyboru spośród wielu alternatyw.*

William A. Foster (za [Mason 2001])

1. Wstęp

Globalizacja, postęp technologiczny, złożoność działalności, wzrost konkurencji oraz nowe regulacje prawne w sektorze publicznym wpłynęły na wzrost zaintereso-

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

wania kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym w Polsce w ostatniej dekadzie. Zgodnie ze Standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA, działalność audytu wewnętrznego powinna przysparzać korzyści dla organizacji. Jednak wykonanie tego zadania w złożonym i zmiennym otoczeniu często nie jest zadaniem łatwym. L.C. Hawkes i M.B. Adams [1994] oraz Z. Rezaee [1996] proponują zastosowanie koncepcji kompleksowego zarządzania jakością w audycie wewnętrznym, aby sprostać temu wyzwaniu. Badacze twierdzą, że kluczem do sukcesu jest systematyczny proces ciągłego doskonalenia usług zapewniających i doradczych, aby wspierać organizację w osiąganiu jej celów. Przy tym jakość w audycie wewnętrznym mierzy się stopniem, w jakim usługi audytu spełniają oczekiwania jego klientów oraz zostały wykonane zgodnie z zawodowymi standardami [Copeland i in. 2013]. W szczególności Standardy od 1300 do 1312 wymagają, aby kierownik audytu wewnętrznego opracował program zapewnienia i poprawy jakości, który obejmie zarówno oceny wewnętrzne jak i zewnętrzne [IIAR 2012]. Przy tym w ramach tych pierwszych wyróżnia się bieżące monitorowanie oraz okresowe samooceny.

Dotąd Burnaby i in. [2007] badali, jaka część audytorów wewnętrznych na świecie opracowała program zapewnienia i poprawy jakości oraz przeprowadza oceny wewnętrzne. W kraju podobne badania prowadziło Ministerstwo Finansów [MF 2008, 2013a, b] dla jednostek sektora finansów publicznych. Ponadto badania koncentrowały się na określeniu wpływu czynników organizacyjnych na decyzję o przeprowadzaniu samooceny [Hill i in. 2012; MF 2013b], a także częstotliwości przeprowadzania samooceny, zakresu czynności realizowanych w ramach samooceny, największych korzyściach z samooceny oraz osobach odpowiedzialnych za samoocenę [Burnaby i in. 2007; Hill i in. 2012].

W celu powiększenia tego dorobku przeprowadzono studia literaturowe oraz badanie ankietowe, które miało na celu poznanie kilku najważniejszych aspektów samooceny audytu wewnętrznego. W szczególności badanie koncentrowało się na interesariuszach, modelach, kryteriach, metodach i korzyściach wynikających z samooceny audytu wewnętrznego.

2. Metodyka i próba badawcza

Dane empiryczne na potrzeby niniejszego badania zostały pozyskane z dwóch źródeł – ankiety pocztowej oraz strony internetowej w serwisie SurveyMonkey. Kwestionariusz ankiety składał się z pytań otwartych, półotwartych i zamkniętych. Pytania te dotyczyły kilku aspektów audytu wewnętrznego, takich jak: pomiar wyników działalności, samoocena, skuteczność, zmiany wyników działalności, nagradzanie audytorów oraz aktywność komitetów audytu. W niniejszym artykule została wykorzystana tylko ta część pytań, które dotyczyły samooceny. Dane gromadzono w okresie od czerwca do września 2013 r. Badanie adresowane było do 2077 audytorów wewnętrznych, z których 1057 pracowało w jednostkach sektora finansów publicz-

nych, a 1020 w sektorze prywatnym. Audytorzy wewnętrzni figurujący w aktualnej bazie adresowej Ministerstwa Finansów otrzymali kwestionariusz ankiety pocztą. Audytorzy wewnętrzni będący członkami Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska czterokrotnie otrzymali wiadomość elektroniczną z odnośnikiem do ankiety na stronie internetowej w serwisie SurveyMonkey.

Ostatecznie w badaniu wzięło udział 500 organizacji działających w Polsce. W tym 43% stanowiły jednostki administracji rządowej, 39% jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne oraz 9% przedsiębiorstwa prywatne. 9% respondentów nie podało swoich danych demograficznych. W rezultacie odsetek odpowiedzi dla samych jednostek sektora finansów publicznych wyniósł prawie 40%. W badaniu udział wzięły 23 rodzaje jednostek z sektora finansów publicznych o różnych zadaniach i formie organizacyjno-prawnej. Do tej grupy można zaliczyć urzędy gmin (19%), starostwa powiatowe (10%), urzędy miast na prawach powiatów (7%), rządowe jednostki budżetowe (6%), uczelnie (5%) oraz ministerstwa (4%). Ponadto do próby trafiły też przedsiębiorstwa z 12 branż, głównie te prowadzące działalność finansową i ubezpieczeniową (4%). Respondentami byli zatrudnieni na etacie audytorzy wewnętrzni (63%), kierownicy komórek audytu wewnętrznego (24%) oraz inni specjaliści ds. kontroli (4%). Usługodawcy stanowili tylko 0,5% badanych.

Jedna trzecia badanych organizacji zatrudniała do 150 osób, 41% to organizacje liczące od 151 do 1200 pracowników, a 16% zatrudnia powyżej 1200 osób. Badane organizacje to przede wszystkim średnie i duże jednostki. Tylko jedna czwarta z nich miała roczne koszty lub wydatki na poziomie niższym niż 50 mln zł. Poziom od 51 do 200 mln zł cechował 22% badanych. 26% z nich przekroczyło poziom 200 mln zł kosztów lub wydatków. Jedna na pięć z badanych komórek audytu wewnętrznego² istniała dłużej niż 10 lat. Połowa badanych funkcjonowała od 6 do 10 lat w danej organizacji. Przy tym aż 19% badanych działało nie dłużej niż 5 lat. Najwięcej, bo aż 69%, zbadano mikrokomórek audytu (do 2 etatów audytorów). Małych komórek (od 2 do 5 etatów audytorów) było 10%, a dużych (powyżej 5 etatów audytorów) – 9%. Znaczna ilość oraz różnorodność organizacji, które wzięły udział w badaniu pozwala na stwierdzenie, że stanowi ono obraz aktualnego stanu audytu wewnętrznego w Polsce w 2013 r.

3. Zastosowanie samooceny w komórkach audytu wewnętrznego

Na początek audytorzy wewnętrzni odpowiadali na pytanie, czy w ogóle dokonują samooceny swojej działalności. Co ciekawe, na to pytanie pozytywnie odpowiedziało tylko 79% KAW. Jeśli weźmiemy pod uwagę tylko te KAW, które wykonują samoocenę systematycznie, to okazuje się, że jest to 75% KAW. Jest to o 5% więcej

² Pojęcie „komórka audytu wewnętrznego” w skrócie KAW, stosuje się w odniesieniu do samodzielnego stanowiska ds. audytu wewnętrznego, komórki wieloosobowej oraz zewnętrznych usługodawców.

niż w samych jednostkach administracji rządowej w 2012 r., jak wynika z badań ankietowych Ministerstwa Finansów [2013a] oraz o 3% więcej niż wykazały badania K.L. Hill i in. [2012] na próbie audytorów wewnętrznych w USA w 2011 r. Jeśli porównamy te wyniki z badaniami przeprowadzonymi w 2007 r., to zauważymy duży postęp w tym zakresie. Z badań ankietowych Ministerstwa Finansów [2008] wynika, że jednostkach samorządu terytorialnego udokumentowaną samoocenę pracy komórki audytu wewnętrznego w 2007 r. przeprowadzało tylko 30% badanych. Podobne wyniki uzyskali Burnaby i in. [2007], którzy ustalili, że w tym samym roku na świecie robiła to zaledwie jedna trzecia audytorów wewnętrznych.

Szczegółowa analiza otrzymanych odpowiedzi ujawniła, że w Polsce samooceny dokonało 79% KAW o zatrudnieniu do 2 etatów audytorskich, 90% KAW o zatrudnieniu powyżej 2 do 5 etatów audytorskich, 86% KAW o zatrudnieniu powyżej 5 etatów audytorskich oraz tylko 62% respondentów, którzy nie podali informacji o zatrudnieniu. Dane te nie potwierdzają wyników badań Ministerstwa Finansów [2013b], które wskazywały na to, że im większa jednostka administracji rządowej i większa komórka audytu wewnętrznego, tym więcej z nich przeprowadziło samoocenę. Wyniki te potwierdzają ustalenia badań K.L. Hill i in. [2012], z których wynika, że rozmiar komórki audytu wewnętrznego nie jest wprost proporcjonalny do częstości przeprowadzania ocen wewnętrznych, mimo że z badań tych wynikało, że stosunkowo mniej respondentów przeprowadza te oceny w komórkach zatrudniających od 1 do 5 oraz od 21 do 50 audytorów wewnętrznych.

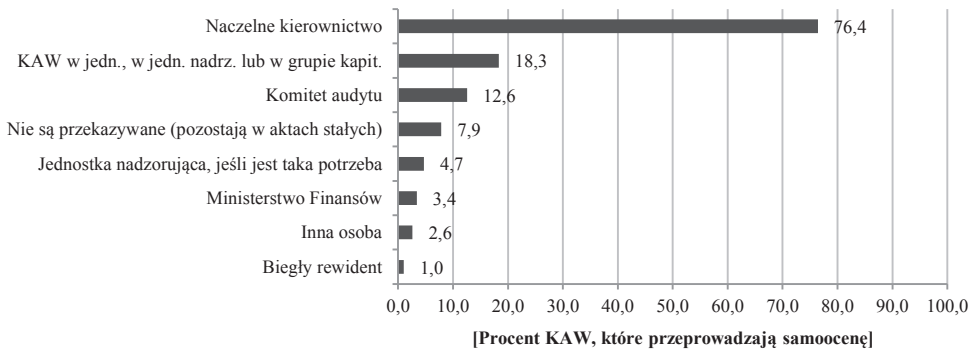
Ponadto w Polsce 8% KAW deklaruje, że w przyszłości planuje przeprowadzać samoocenę swojej działalności. Jest to nieco mniej niż w innych krajach, gdzie takie zamiary miało 13% KAW [Hill i in. 2012].

4. Interesariusze samooceny audytu wewnętrznego

Zgodnie z interpretacją Standardu 1320 wyniki okresowej samooceny wraz z określeniem stopnia zgodności ze Standardami powinny być przekazywane radzie i naczelnemu kierownictwu po zakończeniu oceny. Jednak wymagania te łagodzą wytyczne Ministerstwa Finansów dla jednostek sektora finansów publicznych, które stwierdzają, że proces samooceny ma służyć przede wszystkim komórkom audytu wewnętrznego [MF 2007].

Jak widać na rys. 1, zgodnie z oczekiwaniem, wyniki samooceny audytu wewnętrznego przekazywane są głównie naczelnemu kierownictwu oraz komitetowi audytu. Dodatkowo prawie jedna trzecia komórek audytu wewnętrznego albo raportuje wyniki samooceny kierownikowi komórki audytu wewnętrznego w danej jednostce, w jednostce nadrzędnej lub grupie kapitałowej, albo zwyczajnie przechowuje je w aktach stałych i nikogo o nich nie informuje. Nieliczni udostępniają te wyniki Ministerstwu Finansów lub biegłym rewidentom.

Szczegółowa analiza wykazała, że tylko 71% kierowników KAW, którzy wykonują samooceny audytu wewnętrznego i uczestniczą w zebraniach komitetów au-



Rys. 1. Interesariusze samooceny audytu wewnętrznego

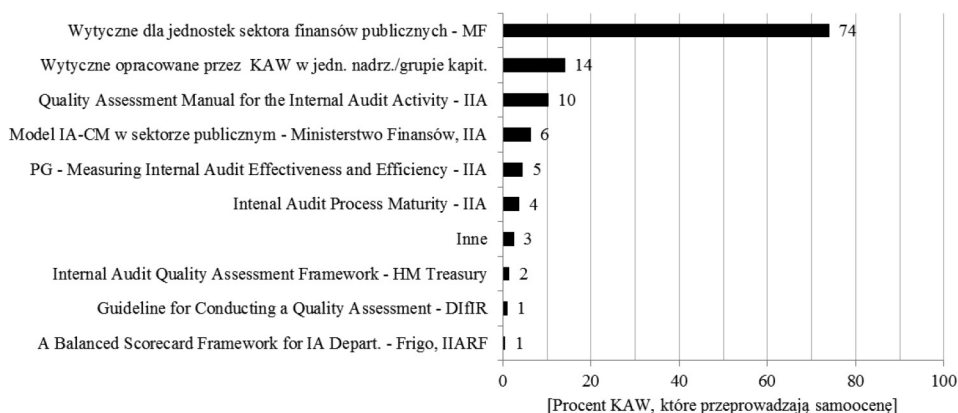
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

dytu, przekazuj komitetowi audytu wyniki tej samooceny. Zatem zgodnie z oczekiwaniami, komitet audytu, jeśli zosta ustanowiony, to w większości przypadków interesuje się jakością audytu wewnętrznego. Podobne zainteresowanie jest widoczne ze strony naczelnego kierownictwa, któremu wyniki przekazuje 76% KAW, przeprowadzających samooceny. Natomiast 13% kierowników badanych KAW, którzy uczestniczą w zebraniach komitetów audytu i przeprowadzają samooceny audytu wewnętrznego, przekazuj jej wyniki komitetowi audytu oraz Ministerstwu Finansów lub biegłemu rewidentowi z pominięciem naczelnego kierownictwa. Wśród innych interesariuszy samooceny audytu wewnętrznego znalazły się: zarząd powiatu, pełnomocnik ds. kontroli zarządczej, dyrektor jednostki, burmistrz miasta lub rada nadzorcza.

72% KAW, które przeprowadzają samoocenę audytu wewnętrznego, przekazuje jej wyniki tylko jednemu interesariuszowi, 14% KAW informuje jednocześnie dwóch, a 6% KAW wysla te informacje do trzech lub czterech interesariuszy. Ponadto prawie 8% KAW, które przeprowadza samoocenę, nikomu nie przekazuje jej wyników. Zgodnie z oczekiwaniami są to gwnie jednostki administracji rządowej oraz samorządu terytorialnego.

5. Modele samooceny audytu wewnętrznego

Na rysunku 2 przedstawiono rózne modele stosowane w samoocenie audytu wewnętrznego przez te KAW, które ją przeprowadzają. 74% KAW traktuje wytyczne Ministerstwa Finansów [2007] dla jednostek sektora finansów publicznych jako podstaw do przeprowadzania samooceny, a 26% KAW korzysta z innych modeli samooceny. Przy tym 14% KAW stosuje wytyczne opracowane przez KAW w jednostce nadrzędnej lub grupie kapitałowej. Tylko 10% KAW korzysta z metodyki opracowanej przez Stowarzyszenie Auditorów Wewnętrznch IIA, a jeszcze mniej bazuje na poradnikach IIA, innych modelach doskonaci.



Rys. 2. Modele samooceny audytu wewnętrznego

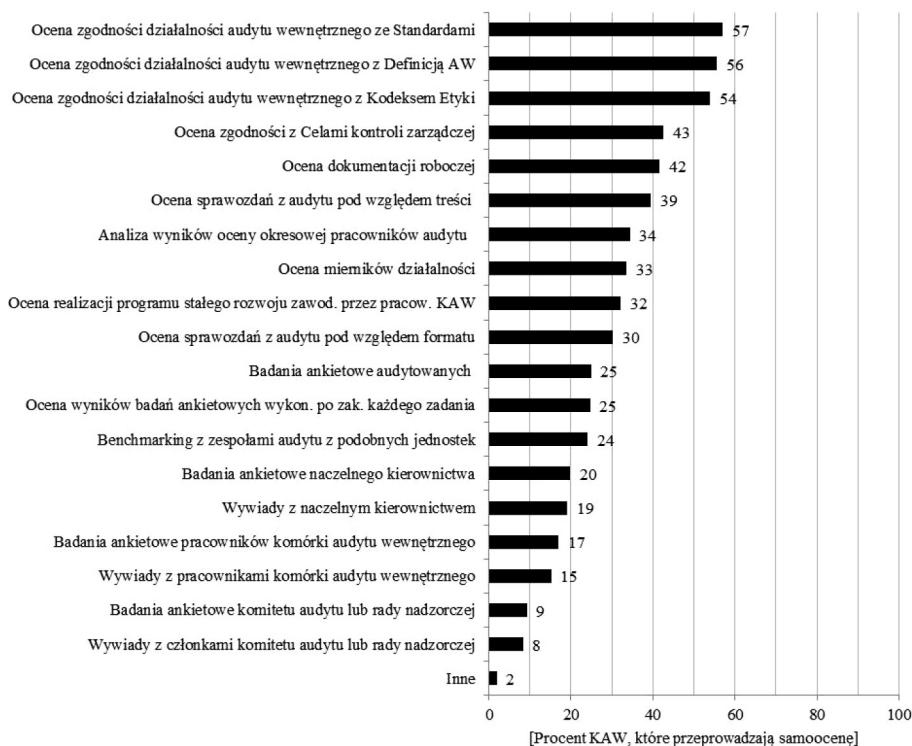
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Dalsza analiza wykazała, że sektor, status w grupie kapitałowej oraz rozmiary KAW mają duży wpływ na wybór modelu samooceny audytu wewnętrznego. 85% KAW z sektora rządowego i 84% KAW z sektora samorządowego biorą pod uwagę wytyczne Ministerstwa Finansów [2007]. Z sektora prywatnego model ten wykorzystuje tylko niecałe 6% KAW. Natomiast metodykę IIA stosuje 31% organizacji sektora prywatnego oraz tylko 10% jednostek administracji rządowej i 3% jednostek administracji samorządowej. Im większa komórka audytu wewnętrznego, tym rzadziej stosuje wytyczne Ministerstwa Finansów [MF 2007]: 85% KAW o zatrudnieniu do 2 etatów audytorskich, 66% KAW o zatrudnieniu powyżej 2 do 5 etatów audytorskich, 42% KAW o zatrudnieniu powyżej 5 etatów audytorskich, a częściej metodykę IIA: 4% KAW o zatrudnieniu do 2 etatów audytorskich, 13% KAW o zatrudnieniu powyżej 2 do 5 etatów audytorskich, 36% KAW o zatrudnieniu powyżej 5 etatów audytorskich. W sektorze prywatnym spółki matki w grupach kapitałowych częściej korzystają z tego ostatniego modelu (71%) niż ich spółki córki (18%) lub niezależne podmioty (28%).

6. Kryteria i metody samooceny audytu wewnętrznego

Na rysunku 3 zilustrowano różne kryteria i metody samooceny audytu wewnętrznego. Ponad 50% KAW uważa, że samoocena polega na sprawdzeniu zgodności działalności audytu wewnętrznego ze Standardami, definicją oraz kodeksem etyki audytu wewnętrznego. 43% KAW widzi też potrzebę oceny zgodności z celami kontroli zarządczej opisanymi w ustawie o finansach publicznych. Natomiast mierniki działalności świadczące o skuteczności i efektywności audytu wewnętrznego są przedmiotem okresowej samooceny dla 33% badanych. Ponad 30% badanych

uważa, że samocena polega na badaniu dokumentów roboczych, sprawozdań z audytu oraz na ocenie okresowej pracowników audytu, w tym realizacji ich programu stałego rozwoju zawodowego. Mniej niż 25 % KAW stosuje badania ankietowe lub wywiady jako metody poznania opinii audytowanych, naczelnego kierownictwa, pracowników KAW, komitetu audytu lub rady nadzorczej o działalności audytu wewnętrznego.



Rys. 3. Kryteria i metody samooceny audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Szczegółowa analiza wykazała, że powyższe kryteria i metody samooceny audytu wewnętrznego są w różnym stopniu stosowane w różnych organizacjach. Zgodność ze Standardami ocenia się częściej w sektorze rządowym (62%) i samorządowym (69%) niż w prywatnym (46%), częściej w spółkach matkach (42%) niż w spółkach córkach (25%) i w niezależnych podmiotach (28%), częściej w spółkach giełdowych (36%) niż spółkach nienotowanych na giełdzie (14%). Natomiast mierniki działalności bada się częściej w sektorze prywatnym (54%) niż w rządowym (34%) i samorządowym (31%), częściej w spółkach matkach (71%) niż w spółkach córkach (56%) i w niezależnych podmiotach (29%). Im większy rozmiar komórki

audytu wewnętrznego tym częściej analizuje się mierniki działalności. Czyni tak 29% mikro, 48% małych i 61% dużych KAW.

Co ciekawe, dokumentację roboczą ocenia się częściej w spółkach matkach (57%) niż w spółkach córkach (38%) oraz częściej w dużych KAW (53%) niż w małych (32%) i mikro (47%). Podobną tendencję obserwuje się w zakresie badań ankietowych audytowanych, których przeprowadza się więcej w spółkach matkach (57%), niż w spółkach córkach (19%) i niezależnych podmiotach (14%), a także więcej w dużych KAW (34%) niż małych (18%) i mikro (26%). Ponadto więcej jest ich w spółkach giełdowych (37%), niż tych nienotowanych na giełdzie (14%).

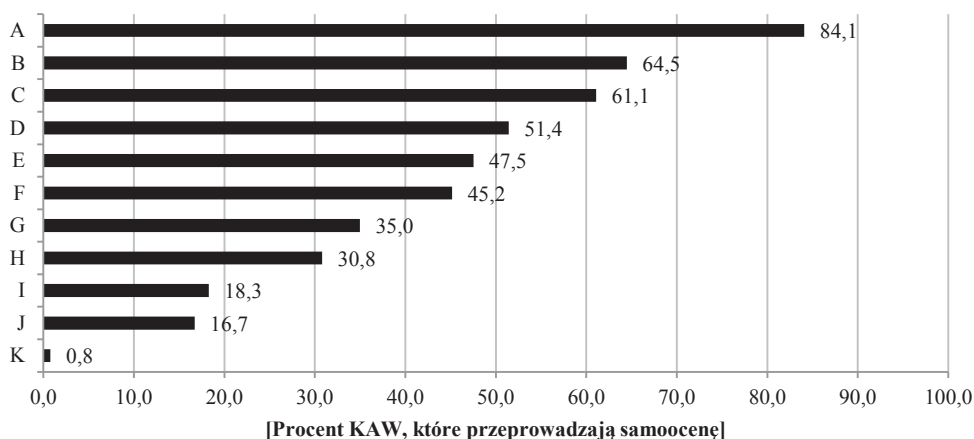
Benchmarking częściej wykonuje się w sektorze prywatnym (51%) niż w sektorze rządowym (24%) i samorządowym (18%) oraz częściej w spółkach córkach (69%) niż w spółkach matkach (57%) i w niezależnych podmiotach (43%). Ponadto bardziej powszechny jest on w spółkach giełdowych (58%), niż tych nienotowanych na giełdzie (50%).

7. Korzyści z samooceny audytu wewnętrznego

Zgodnie z podręcznikami okresowe samooceny audytu wewnętrznego wykonuje się w celu określenia zgodności z kartą audytu, definicją, Standardami, kodeksem etyki IIA, a także w celu oceny efektywności i skuteczności spełnienia potrzeb różnych interesariuszy audytu wewnętrznego [Copeland 2013, s. 23; Szczepankiewicz 2009]. Jak widać na rys. 4, z niniejszego badania wynika, że 84% KAW w samoocenie najbardziej ceni zidentyfikowanie możliwości usprawnienia procesów audytu wewnętrznego. Ponad 60% KAW przeprowadza samoocenę w celu zapewnienia zgodności audytu ze Standardem nr 1311 oraz uświadomienia sobie, jaki jest poziom jakości ich pracy. Ponad połowa KAW dostrzega, że samoocena pozwala poprawić polityki lub procedury audytu wewnętrznego.

Badania K.L. Hill i in. [2012] sugerowały, że przeprowadzone z sukcesem oceny wewnętrzne mogą być źródłem mierzalnych, możliwych do stwierdzenia i wykonalnych usprawnień procesów audytu wewnętrznego, które można raportować i których wdrożenie, wykorzystanie i rezultaty można śledzić. Z niniejszego badania wynika, że 77% KAW, które przeprowadzają okresową samoocenę, wykorzystuje informacje o wynikach działalności do wprowadzania odpowiednich usprawnień w działalności audytu wewnętrznego, a kolejne 16% KAW planuje rozpocząć ten proces w przyszłości.

Szczegółowa analiza wykazała, że częściej zależy na zidentyfikowaniu możliwości usprawnień KAW, które przeprowadzają samoocenę audytu wewnętrznego w administracji rządowej (89%) niż w samorządowej (79%) i w przedsiębiorstwach prywatnych (74%). Bardziej na usprawnieniach zależy małym (91%) i dużym (89%) KAW niż mikro (84%), spółkom matkom (100%) niż spółkom córkom (56%) lub niezależnym podmiotom (85%), spółkom giełdowym (84%) niż tym nienotowanym na giełdzie (63%).



Legenda:

- A zidentyfikowanie możliwości usprawnienia procesów audytu wewnętrznego
- B zapewnienie zgodności działalności audytu wewnętrznego ze Standardem 1311
- C wzrost świadomości w zakresie poziomu jakości swojej pracy
- D poprawione polityki lub procedury audytu wewnętrznego
- E ocena skuteczności AW z punktu widzenia karty audytu oraz oczekiwań interesariuszy
- F zidentyfikowanie najlepszych praktyk
- G poprawiona treść lub format sprawozdań z audytu
- H określenie potrzeb szkoleniowych dla pracowników komórki audytu wewnętrznego
- I bardziej ujednoczone podejście do audytowania wśród pracowników KAW
- J ocena ryzyka na jakie narażona jest jednostka, jeśli audyt nie jest wystarcz. skuteczny
- K inne

Rys. 4. Korzyści z samooceny audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Usprawnienia w działalności audytu wewnętrznego na podstawie informacji uzyskanych dzięki samoocenie wprowadza więcej KAW z sektora rządowego (88%) niż samorządowego (80%) czy też prywatnego (63%). Im większe rozmiary KAW, tym częściej informacje z samooceny przyczyniają się do usprawnień: mikro (83%), mała (86%) i duża (92%). Częściej dzieje się też tak w spółkach matkach (86%) niż spółkach córkach (50%) i niezależnych podmiotach (57%) oraz w spółkach giełdowych (74%) niż tych nienotowanych na giełdzie (43%).

8. Zakończenie

Podsumowując: z niniejszego badania wynika, że w Polsce 75% KAW systematycznie przeprowadza samooceny audytu wewnętrznego, a ok. 76% z nich przekazuje jej wyniki naczelnemu kierownictwu i komitetowi audytu, jeśli został ustanowiony.

W praktyce najczęściej wykorzystuje się model samooceny opracowany przez Ministerstwo Finansów [2007], a tylko 26% KAW korzysta też z innych modeli samooceny. Metodykę IIA wykorzystuje tylko 10% KAW, które przeprowadzają samooceny. Najczęściej bada się zgodność działalności audytu wewnętrznego ze Standardami, definicją, kodeksem etyki oraz celami kontroli zarządczej za pomocą analizy dokumentów. Rzadziej ocenia się efektywność i skuteczność audytu wewnętrznego z wykorzystaniem mierników działalności, ankiet i wywiadów z interesariuszami audytu wewnętrznego oraz przeprowadza się porównania podstawowych czynników działalności danej KAW z tymi, jakie występują w innych KAW. 84% KAW uważa zidentyfikowanie możliwości usprawnienia procesów audytu wewnętrznego za najważniejszą korzyść z samooceny, jednak z badań wynika, że w tym celu informacje z przeprowadzonej samooceny wykorzystuje tylko 77% KAW. Pozytywnie można ocenić to, iż 8% respondentów zadeklarowało, że w przyszłości będzie przeprowadzać samooceny audytu wewnętrznego, a 6% na podstawie wyników pomiaru planuje wprowadzać odpowiednie zmiany w działalności audytu wewnętrznego.

Powyższe wyniki zachęcają do zadania kolejnych ważnych pytań i prowadzenia dalszych badań w poszukiwaniu zadowalających odpowiedzi. Po pierwsze, dlaczego nie wszystkie komórki audytu wewnętrznego wykorzystują samoocenę jako narzędzie do doskonalenia procesów audytu wewnętrznego? Po drugie, czy systematyczne dokonywanie samooceny przyczynia się do poprawy wyników działalności audytu wewnętrznego? Po trzecie, w jaki sposób należy przeprowadzać samoocenę, aby poprawiać wyniki audytu wewnętrznego? Chociaż analiza statystyczna w celu przetestowania adekwatnych hipotez została już przeprowadzona, to ze względu na dopuszczalne rozmiary tego artykułu, wyniki te będą opublikowane w [Bednarek 2014].

Wreszcie trzeba podkreślić, że takie badanie ankietowe ma swoje ograniczenia. Ceną za uzyskanie ogólnego obrazu, na podstawie dużej liczby organizacji, jest to, że dane są uchwycone tylko w jednym momencie. Nie można zarejestrować procesu uczenia się oraz jego wewnętrznej dynamiki dla poszczególnych organizacji. Ponadto otrzymane informacje szybko stają się nieaktualne w trakcie przeprowadzania właściwej, ale często czasochłonnej analizy statystycznej. Niemniej jednak, dopóki dostrzegamy te ograniczenia, dopóty przekrojowa analiza pozwala nadać wynikom badania walory istotności statystycznej oraz powszechności, które nie można uzyskać w inny sposób.

Literatura

- Bednarek P., 2014, *Samoocena i pomiar wyników działalności audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* [w opracowaniu].
- Burnaby P.A., Abdolmohammadi M.J., Hass S., Melville R., Allegrini M., D'Onza G., Paape L., Sarens G., Marais M.M., Sadler E., Fourie H., Cooper B.J., Leung P., Taylor W.L., 2007, *A Global*

- Summary of the Common Body of Knowledge 2006*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Copeland P., Espersen D., Grobler M.C.J., Roth J., 2013, *Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Definicja audytu wewnętrznego, kodeks etyki oraz międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, tłumaczenie na język polski, 2012, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Hawkes L.C., Adams M.B., 1994, *Total Quality Management implications for internal audit*, *Managerial Auditing Journal*, vol. 9, no. 4.
- Hill K.L., Adamson D.L., Contella A., Fish C.G., Garner M., Goodson S., MacCabe D.J., *Best Practices in Implementing Quality Assurance & Improvement Programs*, The Austin Chapter Research Committee, 2012, <https://na.theiia.org/iia/PUBLIC%20Documents/2012%20-Research%20Report%20-%20Austin%20Chapter.pdf> (16.11.2013).
- Mason M., 2001, *Igniting the Spirit at Work: Daily Reflections*, Hazelden, Center City.
- Ministerstwo Finansów, 2007, *Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych*, <http://www.mf.gov.pl> (15.03.2014).
- Ministerstwo Finansów, 2008, *Audyt wewnętrzny w samorządzie lokalnym w 2007 roku. Wyniki badań ankietowych*, <http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow> (28.01.2014).
- Ministerstwo Finansów, 2013a, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie za 2012 rok*, Warszawa, <http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow> (28.01.2014).
- Ministerstwo Finansów, 2013b, *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych – raport za 2012 rok*, Warszawa, <http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow> (28.01.2014).
- Rezaee Z., 1996, *Improving the quality of internal audit functions through total quality management*, *Managerial Auditing Journal*, vol. 11, no. 1.
- Szczepankiewicz E. I., 2009, *Zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w 2009 r. w jednostkach sektora finansów publicznych*, *Poradnik Rachunkowości Budżetowej*, Nr 11, s. 39 i 85-95.

SELF-ASSESSMENT OF INTERNAL AUDITING IN POLAND: STATE OF THE ART AND FURTHER RESEARCH PERSPECTIVES

Summary: The goal of this paper was to report the current state of the art regarding some most important factors of internal auditing self-assessment and further research perspectives. In order to reach this goal a thorough literature study and survey research were conducted. The survey was sent to internal auditors employed in private and public organizations in Poland in 2013. The research implies that most of internal audit departments in Poland conduct internal auditing self-assessment, but not all of them report its results to audit committee or senior management and not all internal audit departments make appropriate improvements based on that. Most often internal auditors follow only Ministry of Finance guidelines while conducting the self-assessments and rarely use other methodologies which were worked out in the world.

Keywords: internal audit, self-assessment, quality, continuous improvement.