

Lena Grzesiak, Przemysław Kabalski

Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania

e-mails: lena.grzesiak@uni.lodz.pl; pkabal@interia.pl

WYBRANE TEORIE EKONOMICZNE I SPOŁECZNE JAKO PODSTAWA BADAŃ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

SELECTED ECONOMIC AND SOCIAL THEORIES AS A BASIS OF INTERNAL AUDIT STUDIES

DOI: 10.15611/pn.2018.522.12

JEL Classification: M42

Streszczenie: Artykuł powstał jako kontynuacja studiów literatury poświęconych teoriom audytu wewnętrznego. Jego celem jest uzupełnienie luki w polskiej literaturze naukowej poprzez prezentację wybranych teorii audytu wewnętrznego. W artykule zostały opisane następujące teorie: strukturacji, interesariuszy, służebności, uwarunkowań sytuacyjnych, legitymizacji, behawioralna teoria firmy, aktora-sieci, przedsiębiorcza F. Knighta. W podsumowaniu wskazano problemy (pytania) badawcze wynikające z przyjęcia każdej z tych teorii jako podstawy badań empirycznych nad audytem wewnętrznym. Przyjęcie różnych teorii, nawet pozornie niezwiązanych z danym zjawiskiem społeczno-ekonomicznym, umożliwia postrzeganie go z różnych punktów widzenia, odkrywanie nowych znaczeń i zależności. Niniejszy artykuł należy zatem uznać za zachętę do wieloaspektowego rozpatrywania problematyki audytu wewnętrznego i inspirację do badań nad jego istotą i funkcjonowaniem.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, teoria strukturacji, teoria interesariuszy, teoria służebności, teoria uwarunkowań sytuacyjnych, teoria aktora-sieci, teoria przedsiębiorcza Knighta, teoria zasobowa.

Summary: This article has been prepared as a continuation of the authors' critical review of the literature on internal audit theories. It is intended to fill a gap in the Polish scientific literature on this topic. The following theories are reviewed in the article: theory of structuration, stakeholder theory, stewardship theory, contingency theory, legitimacy theory, behavioral theory of firm, actor network theory, Knight's theory of firm and resource-based theory. In the conclusion to the article, problems in the use of each of the theories as a basis for empirical studies on internal audit are indicated. The adoption of various theories, even seemingly unrelated to a given socio-economic phenomenon, enables to perceive it from different points of view, to discover new meanings and dependencies. This article should be seen as an incentive to interdisciplinary consideration of internal audit issues and inspiration for research on its functioning.

Keywords: internal audit, theory of structuration, stakeholder theory, stewardship theory, contingency theory, actor network theory, Knight's theory of firm, resource-based theory.

1. Wstęp

Audyt wewnętrzny jest coraz częściej przedmiotem zainteresowania polskich naukowców. Jednak w polskiej literaturze jest on głównie rozpatrywany z punktu widzenia formalnoprawnego i metodyczno-praktycznego. Celem artykułu jest kontynuacja prezentacji wyników studiów literatury na temat różnych teorii ekonomicznych i społecznych, które mogą być podstawą do wyjaśnienia oraz analizy istoty i działania audytu wewnętrznego. Pierwsza część wyników tych studiów została zaprezentowana w artykule Grzesiak i Kabalskiego [2016]. Jest to jedyne jak dotąd w polskiej literaturze opracowanie, które stanowi przegląd różnych teoretycznych koncepcji mogących mieć zastosowanie do wyjaśniania i badania audytu wewnętrznego. Uważamy, że rozpatrywanie audytu wewnętrznego z punktu widzenia różnych koncepcji teoretycznych nie tylko dostarczy nowej wiedzy na temat audytu wewnętrznego, ale może również wyznaczyć nowe trendy w badaniach nad nim. Odwołanie się do różnych teorii z jednej strony pozwala zwrócić uwagę na ontologiczne aspekty audytu wewnętrznego, a z drugiej – umożliwi interpretatywne i krytyczne spojrzenie na jego funkcjonowanie.

W artykule zostały omówione następujące teorie: teoria strukturacji, teoria warunkowań sytuacyjnych, teoria legitymizacji, teoria służebności, teoria interesariuszy, behawioralna teoria firmy, teoria aktora-sieci, teoria przedsiębiorcza Knighta oraz teoria zasobowa. Każdej z nich poświęcony został osobny podrozdział. W podsumowaniu wskazano, jakie problemy (pytania) wynikają z przyjęcia każdej z tych teorii jako podstawy badań. Artykuł powstał w rezultacie studiów literatury.

2. Teoria strukturacji

Strukturacja (*structuration*) jest procesem tworzenia struktur w społeczeństwie. Struktury te są dynamiczne, co oznacza, że są one środkiem działania ludzi, który ogranicza ich aktywność; są też przez ludzi tworzone, modyfikowane i utrzymywane. Struktura jest dualna, co oznacza, że podmioty, posługując się nią, przekształcają ją lub powielają. Teoria strukturacji podkreśla płynne i ciągłe podtrzymywanie oraz modyfikowanie rzeczywistości społecznej. Wyjaśnia podmiotowość w życiu zbiorowym. Podkreśla, że wewnętrzna dynamika społeczności jest urealniana poprzez powstawanie, powielanie i praktyczne wykorzystywanie struktur organizacyjnych w życiu pojedynczych ludzi.

Opracowana w latach 80. XX wieku przez socjologa brytyjskiego A. Giddensa teoria strukturacji jest wykorzystywana głównie w badaniach nad organizacjami i w rachunkowości zarządczej (zob. [Szychta 2014, s. 206-209]). Strukturacja oznacza istnienie zależności oraz ontologicznej nierozdzielności struktury społecznej i podmiotowości (za: [Zarzycka 2013]). Strukturacja według definicji Giddensa to „dwukierunkowy proces, w którym nasze indywidualne działania kształtują świat społeczny, a świat społeczny zmienia nas” [Giddens, Sutton 2012, s. 1092]. Defini-

cja ta wskazuje, że struktura i działanie są ze sobą nierozzerwalnie powiązane. Świat społeczny jest wytworem podmiotowej działalności ludzi. Strukturacja zakłada dwoistość struktury (działanie opiera się na istnieniu struktury, którego warunkiem jest refleksyjne, racjonalne i celowe działanie), która nie jest trwałym bytem, ale przejawia się w zachowaniach i interakcjach międzyludzkich. Usytuowanie aktora jest czynnikiem wpływającym na jego swobodę działania. Dla Giddensa strukturacja to zatem obopólna zależność i ontologiczna nierozdzielność struktury społecznej oraz podmiotowości [Zarzycka 2013]. Te dwa elementy warunkujące swoje istnienie są ze sobą nierozzerwalnie związane.

Teoria strukturacji określa, jakiego rodzaju rzeczy istnieją w świecie, ale nie przedstawia praw rozwoju ani nie proponuje konkretnych hipotez dotyczących tego, co się rzeczywiście wydarza. Teoria ta dotyczy zrozumienia ludzkiego działania i instytucji społecznych [Giddens 2003, s. 15-16]. Akcentuje jednocześnie ważność systemu społecznego i struktury społecznej. Wskazuje się na powiązania między teorią strukturacji a teorią izomorfizmu instytucjonalnego. Obie te teorie dotyczą problematyki instytucji oraz instytucjonalizacji praktyk w danej przestrzeni i w danym czasie [Zarzycka 2016, s. 44].

Teoria strukturacji umożliwia zrozumienie określonych w czasie i przestrzeni praktyk społecznych oraz leżących u ich podstaw zjawisk społecznych i ich wpływu na działania ludzi (aktorów społecznych). Z tego powodu teoria strukturacji Giddensa staje się coraz częściej przedmiotem zainteresowania badaczy, stwarzając nowe ramy teoretyczne dla prowadzonych badań. Jedną z nowych możliwości jej zastosowania może być audyt wewnętrzny.

Audyt wewnętrzny może tworzyć trudny do uchwycenia niewidoczny wzorec zachowań w organizacjach. Teoria strukturacji w odniesieniu do audytu wewnętrznego mogłaby zostać wykorzystana dla zrozumienia nie tylko różnorodności praktyk stosowanych w audycie wewnętrznym (z uwzględnieniem otoczenia i jego ekonomicznych oraz instytucjonalnych czynników wpływających na strukturę organizacyjną), ale także zakresu roli i zadań audytorów wewnętrznych w organizacji. Teoria strukturacji może umożliwić poznanie, jak audyt wewnętrzny jest zaangażowany w proces instytucjonalizacji relacji społecznych w organizacjach. Badania w tej perspektywie teoretycznej polegałyby głównie na zrozumieniu roli i miejsca audytu wewnętrznego w procesach organizacyjnych i tworzenia ładu społecznego organizacji.

3. Teoria interesariuszy

Teoria interesariuszy (*stakeholder theory*) podkreśla znaczenie stron w osiągnięciu sukcesu organizacji; organizacja nie działa tylko w imieniu właścicieli, ale także innych osób i grup interesów. W teorii interesariuszy działalność organizacji jest prowadzona na podstawie budowania długotrwałych i przejrzystych relacji ze wszystkimi interesariuszami.

Stanford Research Institute wprowadził termin „interesariusze” (*stakeholders*) w 1963 r. Pierwotnie pojęcie to odnosiło się do „grup, bez wsparcia których organizacja przestałaby istnieć” [Nita 2016, s. 119]. Z biegiem czasu koncepcja ta była dalej rozwijana i pogłębiana. W latach 80. R.E. Freeman i jego współpracownicy zaproponowali nową definicję interesariuszy [Nita 2016, s. 117-128], jako osób, które mogą wpływać na realizację celów przez przedsiębiorstwo i odwrotnie – na których sytuację wpływa osiąganie celów przez organizację. Są to więc te osoby i grupy, z którymi jednostka ma jakiegokolwiek związek. W takim rozumieniu interesariuszami są pracownicy, klienci, akcjonariusze, społeczność lokalna, a także środowisko naturalne (tzw. milczący interesariusz). Poszczególne grupy mają różne oczekiwania zmieniające się w czasie. Interesariusze mogą być pojmowani w wąski i szeroki sposób. W wąskim znaczeniu interesariuszami będą osoby, bez których wsparcia firma nie będzie istnieć, w szerszym – wszyscy ci, którzy mniej lub bardziej zaangażowani są w sprawy organizacji [Freeman, Reed 1983, s. 90-92]. Interesariusz jest zainteresowany działalnością organizacji, względem której ma pewne żądania natury ekonomicznej i moralnej. Istnieje więc dwustronny wpływ: interesariuszy na organizację i organizację na interesariuszy.

Teoria interesariuszy akcentuje, że przetrwanie i sukces przedsiębiorstwa w dużej mierze są zależne jego od relacji ze swoimi interesariuszami (ważne, by relacje te były pozytywne). Wpływ na sukces ma także umiejętność wypracowywania kompromisów, w sytuacji kiedy ich potrzeby są wykluczające.

Za bezpośrednich interesariuszy audytu wewnętrznego można uznać tych, którzy korzystają z wyników audytu wewnętrznego; są to głównie menedżerowie oraz audytowani. Badania audytu wewnętrznego z wykorzystaniem tej perspektywy teoretycznej dotyczyłyby głównie relacji interesariuszy organizacji z audytem wewnętrznym oraz zrozumienia ich znaczenia dla audytu wewnętrznego. Wykorzystanie teorii interesariuszy do badań w audycie wewnętrznym mogłoby także sprowadzić się do weryfikowania wpływu interesariuszy na funkcjonowanie audytu wewnętrznego oraz wpływu audytu wewnętrznego na podmioty, które są w jakiegokolwiek relacji z organizacją.

4. Teoria służebności

Teoria służebności (*stewardship theory*) została opracowana przez C. Argyrisa, który oparł się na wynikach prac McGregora oraz Masłowa [Jeżak 2012, s. 793]. Teoria ta podkreśla, że motywacje menedżera są zgodne z celami organizacji (a więc przeciwnie niż w teorii agencji). Menedżerem-stewardem nazywana jest osoba, która chroni innych i dba o ich potrzeby. Jego jedynym celem jest stworzenie i utrzymanie organizacji odnoszącej sukcesy. Zgodnie z teorią służebności menedżerowie działają w dobrej wierze, mając na celu uzyskanie najkorzystniejszych rozwiązań dla organizacji, którymi zarządzają. Nie dążą do realizacji własnych celów, lecz celów organizacji. Relacja właściciel–zarządzający opiera się przede wszystkim na zaufaniu

do menedżera, który odczuwa motywację wynikającą z prawidłowo wykonywanych zadań, a tym samym korzyści odnoszonych przez organizację, z którą się identyfikuje. Motywatory takiego działania mają charakter wewnętrzny i niefinansowy.

Audyt wewnętrzny w świetle tej teorii może być postrzegany np. jako element potencjalnie negatywny, zaburzający opartą na zaufaniu i wierze w dobre intencje relacje menadżera z właścicielem. W świetle teorii służebności audyt wewnętrzny powinien nie tyle stanowić mechanizm kontroli wymuszający na menedżerze orientację na realizację celów organizacji, ile być dla niego wsparciem przy podejmowaniu decyzji.

5. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych

Angielski termin *contingency*, występujący w anglojęzycznej nazwie teorii uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency theory*), oznacza, że „coś jest prawdziwe tylko w określonych warunkach” [Chenhall 2003, za: Saidu Badara 2017, s. 18]. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych została opracowana przez Woodwarda [1958] i zakłada, że nie ma jednego najlepszego sposobu zarządzania [Saidu Badara 2017, s. 18], a działalność organizacji i jej funkcje zależą od wielu czynników wewnętrznych i zewnętrznych. Teoria ta jest głęboko zakorzeniona w literaturze z zakresu organizacji [Saidu Badara 2017, s. 16]. Nita [2013, s. 195] przytacza pogląd Hambricka i Lei, którzy uważają, że teoria uwarunkowań sytuacyjnych stanowi kompromis między dwoma podejściami: podejściem sytuacyjno-specyficznym oraz podejściem uniwersalistycznym. Czynniki sytuacyjne są często rzadko poza sferą oddziaływania organizacji. Jedyne, co można zrobić, to oddziaływać na te czynniki, na które da się oddziaływać, po to aby ukształtować uwarunkowania sytuacyjne w odpowiedniej konfiguracji. W tym przypadku byłoby to postępowanie dedukcyjne, które uwzględnić będzie kontekst sytuacyjny.

Z punktu widzenia teorii uwarunkowań sytuacyjnych trudno jest zaproponować rozwiązania, które byłyby uniwersalne (czyli właściwe dla każdej organizacji), niezależnie od czynników determinujących możliwości osiągnięcia i utrzymania przewagi konkurencyjnej. Wykorzystanie teorii uwarunkowań sytuacyjnych do badania audytu wewnętrznego mogłoby umożliwić rozpoznanie czynników determinujących skuteczność i efektywność funkcjonowania audytu wewnętrznego. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych odniesiona do audytu wewnętrznego oznaczałaby, że nie istnieje uniwersalny sposób działania audytu wewnętrznego, który można byłoby zastosować do wszystkich organizacji i w każdych okolicznościach. Badania empiryczne na podstawie tej teorii mogłyby przyczynić się do opracowania różnych modeli audytu wewnętrznego odpowiednich w danej konfiguracji warunków wewnętrznych i zewnętrznych.

6. Teoria legitymizacji

Legitymizacja (inaczej legitymacja, *legitimacy*) jest cechą przypisywaną organizacjom. Legitymizację spopularyzował Max Weber w kontekście legitymizacji władzy [Suchman 1995, za: Łada, Kozarkiewicz 2013, s. 165]. Łada i Kozarkiewicz wskazują, że legitymizacja to proces, poprzez który organizacja uzasadnia swoje prawa do istnienia. Jako jej istotę wskazują zgodność pomiędzy normami i wartościami, jakie są związane z działaniami organizacji, a normami i wartościami akceptowanymi w społeczeństwie [Łada, Kozarkiewicz 2013, s. 166]. Łada za Suchmanem stwierdza, że legitymizacja to uogólniona percepcja lub założenie, że działania jednostki są pożądane, właściwe lub odpowiednie dla konstruowanego społecznie systemu pojęć, norm i przekonań za: [Łada 2016, s. 10]. Legitymizacja jest istotnym czynnikiem społecznym, ponieważ wpływa ona na decyzje i działania, jakie są podejmowane przez organizacje [Łada 2016, s. 10]. Teoria legitymizacji uwzględnia szerszy zakres otoczenia, ponieważ obejmuje kontekst ogólnospołeczny. Jak podkreślają Łada i Kozarkiewicz [2013, s. 161], teoria legitymizacji nie jest zbyt popularna w Polsce.

Legitymizacja ma dwie orientacje [Łada, Kozarkiewicz 2013, s. 167]:

a) instytucjonalną (określana też jako perspektywa zewnętrzna) – decyzje przedsiębiorstwa są uwarunkowane przez czynniki zewnętrzne, obowiązujące normy kulturowe, jego strukturę oraz systemy wartości i przekonań,

b) strategiczną – związaną z działaniami, które organizacja podejmuje, aby uzyskać lub utrzymać społeczne wsparcie i akceptację.

Niezależnie od powyższego wyróżnia się takie formy legitymizacji, jak: legitymizacja kognitywna i socjopolityczna [Jastrzębowski 2014, s. 54].

Teoria legitymizacji jest wykorzystywana w objaśnianiu rachunkowości zarządczej, sprawozdawczości finansowej, raportowania i ujawniania informacji, rachunkowości odpowiedzialności społecznej, nadzoru korporacyjnego oraz w audytu [Łada, Kozarkiewicz 2013 s. 169]. Teoria legitymizacji umożliwia wyjaśnienie określonych praktyk zarządzania, w tym audytu wewnętrznego, z punktu widzenia dążenia organizacji do spełnienia określonych oczekiwań społecznych, a nie tylko do poprawy efektywności. Badania prowadzone na jej podstawie mogłyby ukazywać, czy i w jaki sposób funkcjonowanie audytu wewnętrznego przyczynia się do uzyskania przez organizację legitymacji społecznej.

7. Behawioralna teoria przedsiębiorstwa

Twórcami indukcyjnej, empirycznej i deskryptywnej teorii behawioralnej przedsiębiorstwa (*behavioral theory of firm*) są R.M. Cyert oraz J.G. March [Gruszczycki 2002, s. 228]. Przedsiębiorstwo w świetle tej teorii jest zbiorem różnych osób i grup, które mają swoje własne cele i wymagania [Solek 2016, s. 8]. Mogą one być w sprzeczności ze sobą i celami firmy. Ograniczone zasoby przedsiębiorstwa powodują, że niemożliwe jest osiągnięcie wszystkich celów. Współzawodnictwo między

poszczególnymi osobami (grupami) o osiągnięcie własnych celów prowadzi do konfliktów między nimi [Solek 2016, s. 9]. Zatem to jednostki (grupy jednostek) dążą do celu, a nie organizacja jako całość [Czarny, Miroński 2005, s. 153]. Występują więc indywidualne motywacje członków organizacji. Racjonalność jest tutaj ograniczona, podobnie jak dostępna informacja i możliwości jej przetwarzania [Solek 2016, s. 9]. Relacja między właścicielem a menedżerem opiera się na rozdziale własności od zarządzania. Właściciel i menedżer są w konflikcie. Ostatecznie ustalanie więzki celów dokonywane jest przez zarząd. Kryterium realizacji celów jest nie maksymalizacja zysku, ale osiągnięcie jego satysfakcjonującego poziomu.

Jednym z założeń teorii behawioralnej jest brak pełnej racjonalności przedsiębiorcy [Solek 2016, s. 5]. Jednostka działa w warunkach niepewności, która ma różne przyczyny: brak pełnej informacji o istniejących właściwościach i mechanizmach powstawania zdarzeń (niepewność zewnętrzna) oraz świadomość własnych ułomności (niepewność wewnętrzna) [Korzeniowska 2017, s. 80]. Poszukiwanie informacji jest skupione na obszarach problemowych. Ponadto występuje konflikt między interesariuszami: jest on doraźnie rozwiązywany przez płatności i delegację uprawnień. Konkurencja jest w dużej mierze wewnętrzna, determinowana przez interesy członków koalicji [Solek 2016, s. 15].

Teoria behawioralna zwraca uwagę na zachodzące w organizacjach procesy formowania celów, podejmowania decyzji, wewnętrzną alokację zasobów oraz rolę „luzu organizacyjnego”. Aspekty te do czasu opracowania teorii behawioralnej były pomijane w ekonomii. Teoria ta jest próbą wyjaśnienia procesu formowania się i dążenia do celów organizacji, która jest postrzegana jako koalicja interesariuszy. Wprowadza większy realizm w postrzeganie procesów podejmowania decyzji (podejście pozytywne zmierzające do wyjaśnienia rzeczywistych zachowań firmy).

Badania audytu wewnętrznego z perspektywy behawioralnej teorii przedsiębiorstwa mogłyby polegać na wyjaśnieniu jego roli w identyfikacji i zaspokajaniu celów poszczególnych członków organizacji oraz łagodzeniu konfliktu między nimi.

8. Teoria aktora-sieci

Teoria aktora-sieci, nazywana też w skrócie ANT (*Actor Network Theory*) [Arbiszewski 2007, s. 114], jest kojarzona z nurtem nieklasycznej socjologii wiedzy lub społecznych studiów nad nauką. Została ona opracowana w 1980 roku we Francji przez M. Callona i B. Latoura [Strzelecka 2017, s. 107]. W centrum tej teorii jest kompleksowa analiza świata społecznego, który jest tworzony przez zjawiska badane przez tradycyjną socjologię (np. grupy społeczne, kontrola społeczna), ale także przez takie fenomeny, jak: postęp technologiczny, interesy poszczególnych aktorów czy postępująca jurydyzacja [Wróblewski 2011, s. 122].

Teoria aktora-sieci jest bardziej zainteresowana procesami tworzenia oraz wzmocnienia (osłabiania) sieci niż opisem sieci jako pewnego obiektu [Arbiszewski 2007, s. 115]. W świetle tej nieantropocentrycznej teorii społeczeństwo nie istnieje,

zamiast tego występują zbiorowości podmiotów sprawczych, nazywanych aktorami, agentami bądź aktantami [Strzelecka 2015, s. 191]. Aktorem jest wszystko to, co bezpośrednio wpływa na zachowania ludzi w przestrzeni publicznej [Strzelecka 2015, s. 191]. Bogactwo aktorów tworzy sieci socjotechniczne łączące elementy ekonomiczne, naukowe, społeczne oraz techniczne. Sprawczość jest tutaj przypisywana podmiotom zarówno ludzkim, jak i nie-ludzkim [Strzelecka 2017, s. 108]. Agenci, czyli ludzkie i nie-ludzkie podmioty, tworzą dynamiczną i płaską sieć, która jest rozumiana jako przejściowy rezultat integracji relacji między aktantami. Sieci charakteryzuje liczba aktorów oraz trwałość połączeń [Strzelecka 2015, s. 191-195].

Teoria aktora-sieci opiera się więc na założeniu agencyjności (sprawczości), także tzw. nie-ludzi, podkreślając, że ważne są sieci materialno-semiotyczne, a nie same przedmioty.

W perspektywie teorii aktora-sieci audyt wewnętrzny mógłby być badany jako złożony z elementów ludzkich i nie-ludzkich aktor sieci wpływający na zachowania ludzi w organizacji. Badaniu podlegałyby także powiązania audytu wewnętrznego z innymi elementami sieci oraz jego rola w tworzeniu i wzmacnianiu (osłabianiu) sieci.

9. Teoria przedsiębiorcza Knighta

Niemechaniczna natura biznesowego świata oraz ustawiczne pojawianie się nowych możliwości utrudniają (czasem wręcz uniemożliwiają) walkę z niepewnością – przedsiębiorca nie może się „ubezpieczyć” od niepewności (nie można też zarządzać niepewnością). Knight przeszedł do historii za sprawą rozróżnienia pojęć niepewności i ryzyka. Założeniem jego teorii jest różne podejście do ryzyka przedsiębiorcy i pracownika. Kluczowa rola należy do osoby (przedsiębiorcy), która wie, jak poradzić sobie z warunkami niepewności oraz jak rozwiązać problem alokacji zasobów w warunkach niepewności [Noga 2011, s. 144-145]. Aby sobie radzić z niepewnością, musi ona polegać na ocenie i osądzie w sytuacji, gdy nie jest znany zakres przyszłych rezultatów czy prawdopodobieństwo ich wystąpienia. Osądy te dokonywane są zarówno podczas podstawowej działalności, jak i w przypadku nowych przedsięwzięć; są działalnością aktywną, w przeciwieństwie do „zwykłej” pasywnej czujności.

Z punktu widzenia teorii przedsiębiorczej Knighta audyt wewnętrzny jest jedną z możliwości radzenia sobie z ryzykiem i niepewnością. Pozwala bowiem wyważyć odpowiednie podejście do ryzyka i niepewności. W konsekwencji pozwala dokonać osądu przyszłości, odróżnić stan zastany od pożądanego (to jednocześnie jedna z definicji niepewności) [Kotnis 2014 s. 670]. Choć w literaturze nie ma *expressis verbis* spojrzenia na audyt wewnętrzny przez pryzmat teorii przedsiębiorczej Knighta, to odwołanie się do niej w badaniach nad audytem wewnętrznym wydaje się oczywiste i naturalne, gdyż audyt wewnętrzny ocenia m.in. system zarządzania ryzykiem. O ważności tego aspektu audytu wewnętrznego świadczy mnogość opracowań uwzględniających ryzyko w audycie.

10. Teoria zasobów i kompetencji (teoria zasobowa)

Wiedza ludzi i potencjał technologiczny są jednym z najważniejszych zasobów firmy, co podkreślone zostało przez teorię zasobów i kompetencji (*resource-based theory*). Przy wykorzystaniu wiedzy i kompetencji przedsiębiorstwo generuje wartość dla klienta i osiąga przewagę konkurencyjną. Przeglądając literaturę, autorzy nie znaleźli żadnych badań audytu wewnętrznego prowadzonych z punktu widzenia tej teorii. Uważają jednak, że jest ona jak najbardziej odpowiednia do badań nad audytem wewnętrznym. Może bowiem tłumaczyć, dlaczego audytor wybiera podczas zadania audytowego takie, a nie inne zasoby poddawane procesowi audytu (tak, aby objąć nim kluczowe zasoby i kompetencje oraz zapewnić ochronę własności intelektualnej). Można także badać, na ile audyt wewnętrzny przyczynia się do tworzenia, wzmacniania i ochrony kluczowych zasobów i kompetencji organizacji. Wreszcie sam audyt wewnętrzny (audytorzy, procedury audytowe itp.) może być uważany za zasób kluczowy z punktu widzenia maksymalizacji wartości i osiągnięcia przewagi konkurencyjnej (audyt wewnętrzny określany jest bowiem jako zasób całej organizacji, a nie tylko komitetu audytu [Trotman, Duncan 2013, s. 115]).

11. Zakończenie

Teoria strukturacji, teoria uwarunkowań sytuacyjnych, teoria legitymizacji, teoria służebności, teoria interesariuszy, behawioralna teoria przedsiębiorstwa, teoria aktora-sieci, teoria przedsiębiorcza Knighta oraz teoria zasobów i kompetencji pozwalają spojrzeć na audyt wewnętrzny z nowych różnych punktów widzenia i stwarzają nowe interesujące ramy dla badań nad jego istotą i funkcjonowaniem. Przyjęcie za podstawę badań teorii strukturacji może wyjaśnić, jaka jest rola i miejsce audytu wewnętrznego w procesach organizacyjnych i tworzeniu ładu społecznego organizacji. Badania w nurcie teorii służebności mogą prowadzić do ustalenia, czy audyt wewnętrzny nie przyczynia się do osłabienia motywacji menedżera i nie zaburza jego opartych na zaufaniu relacji z właścicielem. Zastosowanie teorii interesariuszy stawia szereg interesujących pytań badawczych: (1) Jak relacja z interesariuszami wpływa na funkcjonowanie audytu wewnętrznego? (2) W jaki sposób audyt wewnętrzny może przyczyniać się do spełniania przez organizację oczekiwań interesariuszy? (3) Jak audyt wewnętrzny wpływa na podmioty, które są w relacji z organizacją? Badania w nurcie teorii uwarunkowań sytuacyjnych umożliwią uzyskanie odpowiedzi na pytania: (1) Jakie czynniki determinują dobór metod stosowanych w audycie wewnętrznym? (2) W jakich warunkach najlepiej funkcjonuje audyt wewnętrzny? (3) Jakie występują w praktyce modele audytu wewnętrznego w zależności od uwarunkowań sytuacyjnych? Badania oparte na teorii legitymizacji mogą ustalić np. (1) czy funkcjonowanie audytu wewnętrznego wpływa na poprawę stopnia legitymizacji organizacji lub (2) jak dążenia menedżerów organizacji do uzyskania legitymizacji wpływają na audyt wewnętrzny? Behawioralna teoria

przedsiębiorstwa stawia następujące pytanie badawcze: czy i w jaki sposób audyt wewnętrzny uczestniczy w formułowaniu i zaspokajaniu celów poszczególnych interesariuszy organizacji oraz w łagodzeniu konfliktów między nimi. Badania oparte na teorii aktora-sieci mogą pokazać, w jaki sposób audyt wewnętrzny funkcjonuje jako aktor sieci wpływający na zachowania ludzi w organizacji. W nurcie teorii przedsiębiorczej Knighta audyt wewnętrzny byłby badany jako jeden ze sposobów radzenia sobie przedsiębiorcy z niepewnością. Wreszcie teoria zasobów i kompetencji sugeruje m.in. badanie roli audytu wewnętrznego w tworzeniu, rozwijaniu i ochronie kluczowych zasobów i kompetencji.

Przyjęcie różnych teorii, nawet pozornie niezwiązanych z danym zjawiskiem społeczno-ekonomicznym, umożliwia postrzeganie go z różnych punktów widzenia, odkrywanie nowych znaczeń i zależności. Niniejszy artykuł należy zatem postrzegać jako zachętę do wieloaspektowego rozpatrywania problematyki audytu wewnętrznego i inspirację do badań nad jego istotą i funkcjonowaniem.

Literatura

- Arbiszewski K., 2007, *Teoria aktora-sieci Bruno Latoura*, Teksty Drugie 2007, nr 1-2, s. 113-126, Centrum Humanistyki Cyfrowej, http://rcin.org.pl/Content/51075/WA248_67121_P-I-2524_abriszew-teoria.pdf (11.02.2018).
- Chenhall R.H., 2003, *Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*, Accounting, Organizations and Society, vol. 28, s. 127-168.
- Czarny E., Miroński J., 2005, *Alternatywne wizje przedsiębiorstwa w teorii mikroekonomii i nauce o zarządzaniu*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Handlowej. Kolegium Gospodarki Światowej, nr 17, s. 145-166.
- Freeman R.E., Reed D.L., 1983, *Stockholders and stakeholder: a new perspective on corporate governance*, California Management Review, XXV, 3, Spring, s. 90-92.
- Freeman R.E., 2010, *Strategic Management. A Stakeholder Approach*, Cambridge University Press, London.
- Giddens A., Sutton P., tłum. O. Siara, A. Szulżycka, P. Tomanek, 2012, *Socjologia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Gruszecki T., 2002, *Współczesne teorie przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Grzesiak L., Kabalski P., 2016, *Audyt wewnętrzny w świetle wybranych teorii*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 87 (143), s. 19-28.
- Jastrzębowski A., 2014, *Teoria legitymizacji a funkcje rachunkowości*, Studia Oeconomica Posnaniensia, nr 4, s. 50-60.
- Jeżak J., 2012, *Ład wewnątrz korporacyjny w świetle różnych teorii a wyzwania współczesności*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, vol. 690, nr 51, s. 789-799.
- Korzeniowska D., 2017, *Pionierzy i wybrane teorie istotne dla rozwoju rachunkowości behawioralnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 92(148), s. 71-84.
- Kotnis M., 2014, *Modele zarządzania ryzykiem w warunkach niepewności*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia, nr 65, s. 669-678.
- Łada M., 2016, *Legitymizacja a społecznie odpowiedzialna rachunkowość*, Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej, nr 23, s. 7-15.

- Łada M., Kozarkiewicz A., 2013, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71(127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Mikes A., Kaplan R., 2013, *Towards a Contingency Theory of Enterprise Risk Management*, Harvard Business School, Working Paper, <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1102.pdf> (11.02.2018).
- Nita B., 2013, *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71(127), s. 193-209.
- Nita B., 2016, *Teoria interesariuszy a informacja sprawozdawcza na przykładzie pryzmatu dokonań*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 87(143), s. 117-128.
- Noga A., 2011, *Teorie przedsiębiorstw*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Saidu Badara M., 2017, *The relevant of contingency theory and stewardship theory on the internal audit research*, Journal of World Economic Research, vol. 6, no. 2, 2017, pp. 17-22.
- Solek A., 2016, *Behawioralne podejście do funkcjonowania przedsiębiorstw*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 5(953), s. 5-20.
- Strzelecka C., 2015, *Zastosowanie nie-antropocentrycznej teorii aktora-sieci w badaniach nad elektrownią jądrową*, Tematy Modne w Humanistyce. Studia Interdyscyplinarne, s. 190-199.
- Strzelecka C., 2017, *Odpady radioaktywne jako techno-społeczna mieszanina w teorii aktora-sieci Bruno Latoura*, Zeszyty Etnologii Wrocławskiej, nr 1, s. 105-124.
- Suchman M.C., 1995, *Managing legitimacy: strategy and institutional approaches*, Academy of Management Review, vol. 20, no. 3, s. 571-610.
- Szychta A., 2014, *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 80(136), s. 193-223.
- Trotman A., Duncan K., 2013, *Internal audit quality: A multi-stakeholder analysis*, Australia.
- Wróblewski M., 2011, *Choroba jako hybryda. ADHD w świetle teorii aktora-sieci i asocjologii*, Studia Socjologiczne, nr 4, s. 121-153.
- Zarzycka E., 2013, *Teoria strukturacji Anthony'ego Giddensa i jej wykorzystanie w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 73 (129), s. 147-161.
- Zarzycka E., 2016, *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej: wymiar krajowy i międzynarodowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.