



Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów
Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu
piotr.bednarek@ue.wroc.pl

PROBLEMY USTALANIA WARTOŚCI DODANEJ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO – ISTNIEJĄCY DOROBEK I KIERUNKI DALSZYCH BADAŃ

Streszczenie: Współczesny audyt wewnętrzny uważa się za usługę tworzącą wartość. Instytut Auditorów Wewnętrznych odwołuje się do koncepcji tworzenia wartości dla organizacji i jej interesariuszy w swojej najnowszej definicji audytu wewnętrznego. Artykuł ten ma na celu omówienie wybranych aspektów podstaw teoretycznych pomiaru wartości dodanej audytu wewnętrznego. Na podstawie syntezy literatury z zakresu mierników wartości dodanej audytu wewnętrznego przedstawiono pewne propozycje w zakresie dalszych badań.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, wartość dodana, pomiar wyników.

Wprowadzenie

Współczesny audyt wewnętrzny jest na świecie postrzegany jako usługa tworząca wartość [Al-Twajjry i in., 2003; Arena i Azoone, 2009; Bou-Raad, 2000; Enyue, 1997; Goodwin, 2004; Moeller, 2005; Roth, 2000, 2002]. Instytut Auditorów Wewnętrznych IIA odwołuje się do koncepcji wartości dodanej w swojej najnowszej definicji audytu wewnętrznego [*Definicja...*, 2013], z której wynika, że audyt wewnętrzny powinien tworzyć wartość dla organizacji i jej interesariuszy przez wykonywanie różnego rodzaju zadań, które pomagają doskonalić procesy w organizacji.

W związku z tym w literaturze krajowej i zagranicznej coraz więcej miejsca poświęca się pomiarowi wartości dodanej audytu wewnętrznego, a w szczególności jego skuteczności [np. Ballion, 2008; Sawicka-Kłuźniak, 2009; Tomasz-kiewicz, 2010; Chen i Lin, 2011].

Celem niniejszego artykułu jest omówienie wybranych aspektów podstaw teoretycznych pomiaru wartości dodanej audytu wewnętrznego. Choć Mihrer, James i Mula [2010] oraz Badarai i Saidin [2013] stosunkowo niedawno dokonali przeglądów literatury z podobnego zakresu, autor ma wrażenie, że niniejszy artykuł może na trzy sposoby przyczynić się do rozwoju teorii w tym obszarze. Po pierwsze, wspomniane przeglądy literatury koncentrowały się tylko na skuteczności audytu wewnętrznego, a niniejszy artykuł pokazuje również inne mierniki wartości dodanej. Po drugie, od momentu, gdy Mihrer, James i Mula [2010] opublikowali swój artykuł, ukazało się kilka wyników badań, które pogłębiły naszą wiedzę o tych miernikach. Po trzecie, postęp, jaki się dokonał w zakresie metod pomiaru wyników organizacji z sektora publicznego [Modzelewski, 2009], pozwala na sformułowanie nowych propozycji w zakresie metod badania wartości dodanej audytu wewnętrznego.

Niniejszy artykuł może też być przydatny dla świata praktyki. Członkowie komitetów audytu, kierownictwo wyższego szczebla oraz kierownicy komórek audytu wewnętrznego, którzy odpowiadają za funkcjonowanie audytu wewnętrznego, potrzebują aktualnej wiedzy o tym, w jaki sposób mierzyć wartość tworzoną przez audyt wewnętrzny. Ponadto wiedza o aktualnych metodach pomiaru wartości dodanej audytu wewnętrznego może być również potrzebna kontrolerom Najwyższej Izby Kontroli, którzy przeprowadzają kontrole efektywności i skuteczności audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Wreszcie problematyką wyboru odpowiednich mierników wartości tworzonej przez audyt wewnętrzny może też być zainteresowane Ministerstwo Finansów, które co roku przeprowadza benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

1. Ustalanie wartości dodanej audytu wewnętrznego

Analiza wartości tworzonej przez audyt wewnętrzny może być postrzegana jako jeden z kierunków badań w obszarze rachunkowości zarządczej, który na bazie teorii interesariuszy Freemana [1984] zmierza do opracowania systemu pomiaru wyników działań realizowanych w audycie wewnętrznym oraz konstruowania odpowiednich miar dotyczących współpracy audytorów wewnętrznych z ich interesariuszami.

Zgodnie z aktualną definicją Instytutu Audytorów Wewnętrznych [*Definicja...*, 2013]: „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewnianą i doradcą, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości

dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Departament Audytu Wewnętrznego wspiera organizację w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz ładu organizacyjnego”.

W słowniku dołączonym do międzynarodowych standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego stwierdza się, że [Definicja..., 2013]: „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”.

Powyższą definicję można interpretować w następujący sposób: Przez wykonywanie zadań zapewniających i czynności doradczych audyt wewnętrzny może spełniać dwie role, a mianowicie może chronić i wspierać przysparzanie wartości dla organizacji.

Z jednej strony, audyt wewnętrzny chroni wartość tworzoną w organizacji przez udzielanie zapewnienia, że zasady i procedury określone przez kierownictwo są przestrzegane, a istniejące wewnętrzne mechanizmy kontrolne ograniczają ryzyko działalności do akceptowanego poziomu. Podobnie Al-Twajiry i in. [2003] oraz Albrecht i in. [1988] argumentują, że udzielanie zapewnienia, iż organizacja przestrzega regulacji prawnych głównie dotyczących sprawozdawczości finansowej, pomaga chronić aktualną wartość przedsiębiorstwa przez zapobieganie marnotrawieniu kapitału, oszustwom i niegospodarności.

Z drugiej strony, audyt wewnętrzny może kreować wartość dodaną przez wspieranie organizacji w podnoszeniu ekonomiczności, efektywności i skuteczności za pomocą czynności doradczych dla kierownictwa [Al-Twajiry i in., 2003] oraz przez wspieranie zarządzania ryzykiem [Spira i Page, 2003]. Audyt wewnętrzny wspiera przysparzanie wartości dla organizacji, gdy formułuje zalecenia, które mogą pomóc zapobiegać stratom, zwiększyć efektywność i pozwolą kierownictwu generować większe przychody. Na przykład Sheldon i McNamara [1991] twierdzą, że wartość tworzy wykonywanie audytów efektywnościowych, które oceniają stopień, w jakim organizacja pozyskuje zasoby o określonej jakości po najniższej cenie, efektywnie nimi gospodaruje oraz osiąga swoje cele. Seaman [1995] dodaje, że wartość przysparza również produkt uboczny procesu oceny, jakim jest zaproponowanie konkretnych zaleceń. Te zalecenia mogą dotyczyć znaczących zmian w zakresie doskonalenia struktur i procesów organizacyjnych, dzięki którym audytorzy wewnętrzeni mogą mieć ogromny i długotrwały wpływ na wzrost wartości rynkowej przedsiębiorstwa. Na przykład Sawicka-Kluźniak [2009] pokazuje, w jaki sposób działania audytu wewnętrznego przy-

czynią się do osiągnięcia celu strategicznego przedsiębiorstwa, a mianowicie poprawy płynności finansowej. Waltz [1997] zauważa, że audyt wewnętrzny może mieć wpływ na zwiększenie wartości rynkowej przedsiębiorstwa również przez zmniejszenie kosztów samego audytu wewnętrznego. Koszty audytu wewnętrznego można obniżyć przez podniesienie wydajności pracy lub zmniejszenie ilości mniej znaczących dla tworzenia wartości dodanej zadań. Badania Krishnamoorthy [2001, 2002] oraz Morrill i Morrill [2003] wykazały, że audyt wewnętrzny tworzy wartość przez ograniczenie wydatków na badanie sprawozdań finansowych, bowiem biegli rewidenci polegają na wynikach pracy audytu wewnętrznego.

Wiele badań w zakresie wartości dodanej audytu wewnętrznego dotyczyło określenia metod jej pomiaru. Przedmiotem badań w tym obszarze był rodzaj stosowanych mierników, ich wzajemne relacje oraz związek z wartością, jaką audyt wewnętrzny tworzy dla organizacji. Ponadto inne badania w tym obszarze dotyczyły możliwości wykorzystania metodyki strategicznej karty wyników do opracowania systemu pomiaru wyników dla audytu wewnętrznego.

2. Przegląd badań w zakresie mierników wartości dodanej audytu wewnętrznego

Praktyka życia gospodarczego stawia wyzwania przed badaczami – takim jest niewątpliwie pomiar wartości dodanej audytu wewnętrznego. Z analizy obecnej literatury wynika, że uczeni zgadzają się, że „wartość dodana” oznacza różne korzyści, jakie otrzymuje organizacja w wyniku skutecznego audytu wewnętrznego [Kuc, 2007; Tomaszkiwicz, 2010; Gos, 2013]. Ogólnie można więc zgodzić się z argumentacją Rotha [2002], że skoro celem audytu wewnętrznego jest tworzenie wartości dla organizacji i jej interesariuszy, to wartość dla organizacji będzie przysparzał skuteczny audyt wewnętrzny. Jednak różni badacze utożsamiają skuteczność audytu wewnętrznego z różnymi zagadnieniami. Jedni koncentrują się na procesach audytu wewnętrznego, inni na jego produktach, a jeszcze inni na jego rezultatach.

Fadzil i in. [2005], Xiangdong [1997] i Spraaakman [1997] wskazywali na związek skuteczności audytu wewnętrznego z jakością wykonania zadań audytowych. Do wyznaczników tej jakości zaliczyli poziom zgodności planowania zadania audytowego, wykonywania procedur audytowych oraz komunikowania wyników audytu wewnętrznego ze standardami IIA. Jednakże podejście to ma jedną podstawową wadę, a mianowicie opiera się na założeniu, że działania re-

alizowane w audycie wewnętrznym są skuteczne, jeśli procedury audytu wewnętrznego są właściwie wykonane. Nie bierze ono pod uwagę, czy audytorzy wewnętrznymi wykonujący zadanie audytowe uwzględnili potrzeby najważniejszych interesariuszy dla każdego z tych zadań [Lampe i Sutton, 1994]. To podejście jest sprzeczne z teorią interesariuszy Freemana [1984], która kładzie nacisk na znaczenie działań tworzących wartość oraz głosi, że zadowolenie interesariuszy jest jedną z najważniejszych kategorii, według których powinno się mierzyć wyniki działań realizowanych w audycie wewnętrznym.

Drugi nurt badań wykazuje związek skuteczności audytu wewnętrznego z powstawaniem zamierzonych produktów działań realizowanych w audycie wewnętrznym [Frigo, 2002]. Wyznacznikiem tego produktu jest umiejętność zaspokajania potrzeb audytowanych przez audytorów wewnętrznymi. Potwierdzają to wyniki obserwacji Dudleya i in. [1999] dotyczące mierników stosowanych do pomiaru skuteczności audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie Asea Brown Boveri oraz wyniki badań ankietowych Ziegenfussa [2000a]. Z tych ostatnich wynika, że badania ankietowe satysfakcji audytowanych oraz procent wdrożonych zaleceń są miernikami, które kierownicy komórek audytu wewnętrznego uważają za najbardziej odpowiednie do oceny skuteczności audytu wewnętrznego. Tomaszkiwicz [2010] proponuje, aby jedną z miar wartości dodanej audytu wewnętrznego była ilość zaleceń wydawanych na podstawie badań przeprowadzonych w określonym roku z uwzględnieniem ich różnej istotności w zależności od ich wpływu na działalność przedsiębiorstwa.

Kilku autorów poszło o krok dalej, wiążąc skuteczność audytu wewnętrznego z osiągnięciem zamierzonych rezultatów audytu. Według Dittenhofera [2001] audyt wewnętrzny można ocenić jako skuteczny wówczas, gdy audytor wewnętrzny: „1) bada, czy audytowani osiągnęli swoje cele i nie znajduje żadnych problemów oraz żadne problemy nie zostają ujawnione po zakończeniu jego badania; lub 2) bada, czy audytowani osiągnęli swoje cele i znajduje problemy; 3) proponuje rozwiązania dla tych problemów i jego zalecenia rozwiązują te problemy”. Z tego stwierdzenia wynika, że rezultaty audytu wewnętrznego mogą dotyczyć różnych aspektów funkcjonowania organizacji, na które audyt wewnętrzny ma wpływ. Do nich zalicza się zarówno efektywność i skuteczność audytowanych procesów, jak i całego przedsiębiorstwa. Na przykład Cashell i Aldhizer III [2002] odkryli, że w wyniku wdrożenia zaleceń audytu wewnętrznego udało się zredukować koszty procesu. Rezultatem audytu wewnętrznego w skali całego przedsiębiorstwa może być jego wkład w osiągnięcie planowanego zysku, zrealizowanie planu rozwoju lub uzyskanie planowanej ceny za akcje. Na przykład Kuc [2007] sugeruje, aby wartość dodaną mierzyć jako spadek kosztów, wzrost przy-

chodów, lepszą komunikację w organizacji czy wzrost zaufania społecznego. Wielu uczonych twierdzi, że pomiar wartości dodanej audytu wewnętrznego wyłącznie w kategoriach finansowych jest niewystarczający [Kuc, 2007; Czerwiński, 2005; Tomaszewicz, 2010; Gos, 2013]. Czerwiński [2005] sugeruje, że taki sposób oceny motywowałby audytorów wewnętrznych do wyszukiwania „na siłę” konkretnych kwot zaoszczędzonych w wyniku działań audytu wewnętrznego tylko po to, aby uzasadnić potrzebę jego istnienia. Ponadto podkreśla znaczenie zapewnienia dobrze funkcjonującej kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych i proponuje opisowy sposób określenia jego wartości dodanej z uwzględnieniem możliwych efektów wyrażonych w pieniądzu. Podobnie uważa Sarens [2009], który sugeruje, aby audyt wewnętrzny można uznać za skuteczny, jeśli jakość funkcji audytu wewnętrznego „ma pozytywny wpływ na jakość nadzoru korporacyjnego”. Zatem rezultatem audytu wewnętrznego może być też jego wkład w zapobieganie upadłości przedsiębiorstwa przez zapewnienie dobrego nadzoru korporacyjnego.

Kilka badań miało na celu określenie rodzajów mierników stosowanych do oceny działań realizowanych w audycie wewnętrznym [Rupsys, 2007; Burnaby i in., 2007; Rupsys i Boguslauskas, 2007; Hill i in., 2009; Chen i Lin, 2011]. Rupsys [2007] zaproponował ogólne podejście do integracji tych mierników w jeden kompleksowy system pomiaru. Z kolei badania Burnaby i in. [2007] ujawniły, że różne grupy audytorów wewnętrznych na świecie stosują różne rodzaje mierników. Badania Rupsysa i Boguslauskasa [2007] potwierdziły hipotezę, że wyniki audytu wewnętrznego można mierzyć w trzech wymiarach, a mianowicie nakładów, procesów i produktów. Co więcej, badanie to potwierdziło występowanie silnych związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy miernikami z różnych wymiarów. Następnie Lendle [2008] na przykładzie przedsiębiorstwa zarządzającego aktywami wyjaśnił, w jaki sposób można stworzyć system pomiaru wyników działań realizowanych w audycie wewnętrznym. W szczególności artykuł ten pokazuje, jak przełożyć strategię przedsiębiorstwa na cele audytu wewnętrznego oraz jak określić odpowiednie i mierzalne mierniki. Przykład ten pokazuje również, jak ważne są odpowiednie relacje między miernikami, konsekwencja w wykonywaniu zadań audytowych oraz jakość obserwacji poczynionych przez audytorów wewnętrznych. Badania ankietowe Hilla i in. [2009] pokazały, że nie wszystkie funkcje audytu wewnętrznego stosują mierniki do oceny swojej działalności, a najczęściej stosowane mierniki dotyczą jakości audytu, bardzo mało stosuje się mierników o charakterze finansowym, natomiast prawie wcale nie stosuje się mierników oddziaływania.

Przełomowe okazały się badania Chen i Lin [2011], z których wynika, że z wartością dodaną audytu wewnętrznego najsilniej związany jest stopień wykonania planu audytu oraz mierniki rezultatów, które świadczą o wkładzie audytu wewnętrznego w usprawnianie procesów organizacyjnych oraz o użyteczności pracy audytorów wewnętrznych dla jednostek audytowanych i organizacji. Do nich zalicza się: stopień wdrożenia zaleceń, informacje zwrotne od rady, komitetu audytu lub naczelnego kierownictwa, zapewnienie rozsądnego zarządzania ryzykiem lub kontroli wewnętrznej, informację zwrotną od jednostek audytowanych, czy też poleganie biegłych rewidentów na pracy audytu wewnętrznego. Przy czym mierniki świadczące o efektywności wykorzystania zasobów audytu, w tym te zorientowane na proces audytu, korzyści finansowe dla organizacji oraz świadczące o korzystaniu z usług audytu okazały się słabo związane z wartością dodaną audytu wewnętrznego. Z tego wynika, że chociaż efektywne wykorzystanie zasobów audytu jest dla audytorów wewnętrznych ważne, to ostateczne rezultaty ich pracy są ważniejsze z punktu widzenia tworzenia wartości dla organizacji.

Kilkakrotnie uczeni pokazywali, jak można zastosować koncepcję strategicznej karty wyników do pomiaru działań komórki audytu wewnętrznego [Ziegenfuss, 2000b; Frigo, 2002; Seminogovas i Rupsys, 2006; Nieplowicz, 2009; Tomaszewicz, 2010; Susmanschi i Georgescu, 2014]. Na przykład Frigo [2002, s. 34] argumentuje, że strategiczna karta wyników w perspektywie klienta może zawierać mierniki, które będą dotyczyć usług tworzących wartość dodaną. Ponadto na podstawie tej metodyki można też opracowywać mapy strategii, które będą wskazywać, w jaki sposób konkretna komórka audytu może tworzyć większą wartość dla organizacji. Mimo to z badań Chen i Lin [2011] wynika, że stosunkowo niewiele, bo 4,1% audytorów wewnętrznych stosuje strategiczną kartę wyników do pomiaru działań komórki audytu wewnętrznego.

3. Kierunki dalszych badań w zakresie mierników wartości dodanej audytu wewnętrznego

Instytut Audytorów Wewnętrznych oraz wielu badaczy oczekuje, że skuteczny audyt wewnętrzny będzie wspierać organizację w osiągnięciu jej celów [Dittenhofer, 2001; Gramling i in., 2004; Hass i in., 2006; Roth, 2003; Yee i in., 2008, *Definicja...*, 2013]. Skoro jednym z podstawowych celów organizacji jest tworzenie wartości, a wspieranie organizacji w osiągnięciu jej celów jest głównym powodem istnienia audytu wewnętrznego, to wykazanie związku między skutecznością audytu wewnętrznego i wynikami osiągniętymi przez organizację będzie potwierdzeniem tezy, że audyt wewnętrzny tworzy wartość dla organizacji.

O skuteczności audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie może świadczyć wzrost wskaźnika zwrotu zaangażowanego kapitału (ROCE). Audyt wewnętrzny może wspierać zapewnienie jakości wskazań wskaźnika ROCE [Cohen i in., 2002, 2004; Gramling i in., 2004] oraz może pomagać kierownictwu zwiększać ten wskaźnik przez wykonywanie audytu efektywnościowego, wspieranie zarządzania ryzykiem [Spira i Page, 2003] i zapobieganie marnotrawstwu przez zniechęcanie do popełniania oszustw [Raghunandan i Maghughy 1994; Coram, 2008; Yee i in., 2008].

Natomiast o skuteczności audytu wewnętrznego w administracji publicznej może świadczyć wzrost skuteczności ogólnej i całkowitej efektywności kosztowej z uwzględnieniem całkowitej efektywności technicznej, efektywności alokacji nakładów, efektywności skali oraz czystej efektywności technicznej [Modzelewski, 2009, s. 47]. Przy czym badanie skuteczności ogólnej funkcjonowania urzędów administracji publicznej może polegać na ocenie satysfakcji klientów zewnętrznych urzędów, a analiza efektywności mogłaby się opierać na porównaniu wydatków na wynagrodzenia przypisanych usługom administracyjnym oraz wydatków rzeczowych przypisanych usługom administracyjnym z liczbą spraw administracyjnych realizowanych w tych urzędach w ciągu roku. Do wyznaczenia miar efektywności możliwe jest zastosowanie metody DEA (*Data Envelopment Analysis*), która została opracowana przez Charnesa, Coopera i Rhodesa w 1978 r. Audyt wewnętrzny może wspierać wzrost skuteczności i efektywności administracji publicznej przez wykonywanie czynności doradczych w zakresie efektywnego wykorzystania zasobów [Al-Twajry i in., 2003; Yee i in., 2008].

Podsumowanie

Z przeglądu literatury wynika, że wartość tworzoną przez audyt wewnętrzny można w różny sposób mierzyć. Jedni koncentrują się na procesach audytu wewnętrznego, inni na jego produktach, a jeszcze inni na jego rezultatach. Wielu badaczy uważa, że pomiar wyłącznie procesów audytu wewnętrznego jest niewystarczający i powinien być uzupełniony o badania ankietowe satysfakcji audytowanych oraz ocenę stosunku zaakceptowanych i wdrożonych zaleceń z uwzględnieniem ich istotności. Kilku badaczy poszło o krok dalej, twierdząc, że ważne są też rezultaty audytu wewnętrznego, które należy mierzyć jako wartość redukcji kosztów procesów biznesowych oraz oceniając wkład audytu wewnętrznego w osiągnięcie planowanego zysku, zrealizowanie planu rozwoju lub uzyskanie planowanej ceny za akcje. Ponadto ważny jest też wkład audytu wewnętrznego w zapewnienie dobrego nadzoru korporacyjnego. Kolejne badania udowodniły, że możliwe

jest zintegrowanie mierników wartości audytu wewnętrznego w jeden kompleksowy system pomiaru w oparciu o logikę procesu lub metodykę strategicznej karty wyników. Jednak z wartością dodaną audytu wewnętrznego najsilniej związane są: stopień wykonania planu audytu oraz mierniki rezultatów. Na podstawie syntezy literatury przedstawiono dwie propozycje w zakresie dalszych badań. Pierwsza dotyczy sprawdzenia, czy o wartości dodanej audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie może świadczyć wzrost wskaźnika zwrotu zaangażowanego kapitału. Druga ma na celu sprawdzenie, czy o wartości dodanej audytu wewnętrznego w administracji publicznej może świadczyć wzrost skuteczności ogólnej i całkowitej efektywności kosztowej funkcjonowania danej jednostki. Jak zwykle w takich sytuacjach przedstawione propozycje muszą być sprawdzone empirycznie, aby potwierdzić ich słuszność.

Literatura

- Albrecht W.S., Howe K.R., Schueler D.R., Stocks K.D. (1988), *Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- 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, No. 5.
- Arena M., Azzone G. (2009), *Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness*, „International Journal of Auditing”, Vol. 13, No. 1.
- 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, No. 3.
- Ballion G. (2008), *Efektywność audytu wewnętrznego: założenia – pomiar – ocena*, „Zeszyty Naukowe. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 12, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Bou-Raad G. (2000), *Internal Auditors and the Value Added Approach: the New Business Regime*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 15, No. 4.
- Burnaby P.A. i in. (2007), *A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Cashell, J.D., Aldhizer III G.R. (2002), *An Examination of Internal Auditors' Emphasis on Value Added Services*, „Internal Auditing”, Vol. 17, No. 5.
- Chen J.F., Lin W.Y. (2011), *Measuring Internal Auditing's Value, Report III, The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.

- Cohen J., Krishnamoorthy G., Wright A.M. (2002), *Corporate Governance and the Audit Process*, „Contemporary Accounting Research”, Vol. 19, No. 4.
- Cohen J., Krishnamoorthy G., Wright A.M. (2004), *The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality*, „Journal of Accounting Literature”, Vol. 23, No. 1.
- Coram P., Ferguson C., Moroney R. (2008), *The Value of Internal Audit in Fraud Detection*, „Accounting and Finance”, Vol. 48, No. 4.
- Czerwiński K. (2005), *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa.
- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Poradniki. Tłumaczenie na język polski* (2013), The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Dittenhofer M. (2001), *Internal Audit Effectiveness: An Expansion of Present Methods*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 16, No. 8.
- Dobija M. (1992), *Rachunkowość zarządcza i controlling*, WN PWN, Warszawa.
- Dudley E.M., Plumpy M.R., Knobloch M.C. (1999), *How Do You Measure Success?*, „Internal Auditor”, Vol. 56, April.
- Dudycz T. (2005), *Zarządzanie wartością przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Enyue Z. (1997), *Development Trends of Internal Auditing in China*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 12, No. 4/5.
- Fadzil F.H., Haron H., Jantan M. (2005), *Internal Auditing Practices and Internal Control System*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 20, No. 8.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston, MA.
- Frigo M.L. (2002), *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Goodwin J. (2004), *A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 19, No. 5.
- Gos W. (2013), *Sprawozdawczość w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej* [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, Difin, Warszawa.
- Gramling A.A., Maletta M.J., Schneider A., Church B.K. (2004), *The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research*, „Journal of Accounting Literature”, Vol. 23.
- Hass S., Abdolmohammadi M.J., Burnaby P. (2006), *The Americas Literature Review on Internal Auditing*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 21, No. 8.
- Hill K.L. i in. (2009), *Performance Measures for Internal Audit Functions: A Research Project*, *The Institute of Internal Auditors Austin Chapter 2008-2009 Research Project*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Krishnamoorthy G. (2001), *A Cascaded Inference Model for Evaluation of the Internal Audit Report*, „Decision Sciences”, Vol. 32, No. 1.

- Krishnamoorthy G. (2002), *A Multistage Approach to External Auditors Evaluation of the Internal Audit Function*, „Auditing: A Journal of Practice and Theory”, Vol. 21, No. 1.
- Kuc B.R. (2007), *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, PTM, Warszawa.
- Lampe J.C., Sutton S.G. (1994), *Evaluating the Work of Internal Audit: A Comparison of Standards and Empirical Evidence*, „Accounting and Business Research”, Vol. 24, No. 96.
- 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, No. 1.
- Mihret D.G., James K., Mula J.M. (2010), *Antecedents and Organizational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness*, „Pacific Accounting Review”, Vol. 22, No. 3.
- Modzelewski P. (2009), *System zarządzania jakością a skuteczność i efektywność administracji samorządowej*, CeDeWu, Warszawa.
- Moeller R. (2005), *Brink's Modern Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Hoboken, NJ.
- Morrill C., Morrill J. (2003), *Internal Auditors and the External Audit: A Transaction Cost Perspective*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 18, No. 6-7.
- Nieplowicz M. (2009), *Zrównoważona Karta Wyników dla Departamentu Audytu Wewnętrznego*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, nr 16, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Raghunandan K., Mchugh J.A. (1994), *Internal Auditors Independence and Interaction with Audit Committees: Challenges of Form and Substance*, „Advances in Accounting”, Vol. 12, No. 1.
- Roth J. (2000), *Best Practices: Value-added Approaches of Four Innovative Auditing Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Roth J. (2003), *How do Internal Auditors Add Value? Characteristics Common to Top-rated Audit Shops Help to Shed Light on the Nebulous Concept of Adding Value*, „Internal Auditor”, 23 February.
- Roth J. (2002), *Adding Value: Seven Roads to Success*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Rupsys R. (2007), *Practical Aspects of the Integration of Internal Audit Activity Measures*, „Economics and Management”, No. 12.
- Rupsys R., Boguslauskas V. (2007), *Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence*, „Engineering Economics”, No. 5(55).
- Sarens G. (2009), *Internal Auditing Research: Where Are We Going?* „Editorial. International Journal of Auditing”, Vol. 13.
- Sawicka-Kluźniak Z. (2009), *Efektywność audytu wewnętrznego*, „Zeszyty Naukowe. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 18, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Seaman J.K. (1995), *Dollarizing Audits*, „Internal Auditor”.

- Seminogovas B., Rupsys R. (2006), *Creating Strategy Maps for Internal Audit Activity in the Context of BSC*, „Management of Organizations: Systematic Research”, Iss. 39.
- Sheldon D.R., McNamara E.F. (1991), *Value-for-Money Auditing in the Public Sector, Strategies for Accountability in the 1990s*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Spira L.F., Page M. (2003), *Risk Management: the Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, Vol. 16, No. 4.
- Spraakman G. (1997), *Transaction Cost Economics: A Theory of Internal Audit*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 17, No. 7.
- Susmanschi G., Georgescu L.S. (2014), *Performance Evaluation of Internal Audit*, „Economics, Management, and Financial Markets”, Vol. 9(1).
- Tomaszkiewicz A. (2010), *Wartość dodana wnoszona przez audyt wewnętrzny*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica”, z. 244.
- Walz A. (1997), *Adding Value*, „Internal Auditor”, Vol. 54, No. 1.
- Xiangdong W. (1997), *Development Trends and Future Prospects of Internal Auditing*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 12, No. 4/5.
- Yee C.S., Sujan A., James K., Leung J.K.-S. (2008), *The Perception of the Singaporean Internal Audit Customers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit*, „Asian Journal of Business and Accounting”, Vol. 1, No. 2.
- Ziegenfuss D.E. (2000a), *Measuring Performance*, „Internal Auditor”.
- Ziegenfuss D.E. (2000b), *Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 15, Iss. 1/2.

VALUE ADDED BY INTERNAL AUDIT. LITERATURE REVIEW AND DIRECTION FOR FURTHER RESEARCH

Summary: The modern internal audit is considered as a value-adding service. The Institute of Internal Auditors refers to the concept of creating value in its latest definition of internal audit. This paper aims to provide a discussion on some aspects of theoretical basis to study the added value of internal audit. On the basis of the synthesis of the literature in the field of internal audit value measures some suggestions for further research are provided.

Keywords: internal audit, value added, performance measurement.