

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

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

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Malgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Anna Bartoszewicz

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: anna.bartoszewicz@uwm.edu.pl

ZBILANSOWANA KARTA WYNIKÓW JAKO NARZĘDZIE POMIARU PRACY KOMÓRKI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

BALANCED SCORECARD AS A TOOL OF EFFICIENCY MEASUREMENT OF THE INTERNAL AUDIT UNIT

DOI: 10.15611/pn.2015.398.01

Streszczenie: Pojęcie i zakres audytu wewnętrznego w Polsce wprowadzono ustawą o finansach publicznych [Ustawa z dnia 27 lipca 2001] w 2002 roku. W wielu instytucjach utworzono komórki audytu, dzięki czemu organizacje mają szansę stać się bardziej skuteczne w identyfikacji ryzyka oraz realizacji postawionych celów i zadań. Warunkiem takiego stanu jest efektywnie funkcjonujący audyt wewnętrzny, którego jakość pracy powinna być mierzona przy użyciu odpowiednich narzędzi. Jednym z nich jest zbilansowana karta wyników (*Balanced Scorecard*). Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie adaptacji zbilansowanej karty wyników na potrzeby pomiaru efektywności pracy komórki audytu wewnętrznego. Przykład oparto na jednostce sektora finansów publicznych. Do realizacji wskazanego celu wykorzystano analizę literatury polskiej i zagranicznej z zakresu audytu i zbilansowanej karty wyników. Implementacja *Balanced Scorecard* w struktury działalności audytu pozwala przełożyć konkretne cele i zaplanowaną strategię na zestaw mierników, uwzględniających cztery perspektywy: Rady, procesów audytu wewnętrznego, nauki i rozwoju oraz kierownictwa i audytowanych. Tym samym daje możliwość dokonania pomiaru efektywności pracy komórki audytu wewnętrznego.

Słowa kluczowe: zbilansowana karta wyników, audyt wewnętrzny, strategia, wskaźniki efektywności, ocena audytu.

Summary: The concept and scope of the internal audit in Poland has been introduced by the Public Finance Act. In many public institutions, the internal audit departments have been set up. The condition of effective internal audit functioning is using appropriate measurement tools, such as balanced scorecard. The purpose of this paper is to present an example of balanced scorecard used to measure internal audit department work. The example is based on an entity of public sector. For the purpose of this article the author analyzed Polish and foreign literature concerning internal audit and balanced scorecard. The implementation of balanced scorecard framework to internal audit activity can translate specific objectives and planned strategy into performance metrics in four perspectives: board, internal audit processes,

learning and innovation, and management and auditees. This makes it possible to measure the efficiency of the internal audit department work.

Keywords: balanced scorecard, internal audit, strategy, performance measurement, audit assessment.

1. Wstęp

W polskiej rzeczywistości „audyt” zaistniał stosunkowo niedawno. W latach 90. XX wieku był on stosowany przede wszystkim do badania sprawozdań finansowych. Takie ujęcie miało raczej charakter audytu zewnętrznego. Faktyczna popularyzacja tego narzędzia w Polsce i wyodrębnienie audytu wewnętrznego nastąpiło dopiero w 2002 roku, kiedy to do wskazanych jednostek¹ sektora finansów publicznych wprowadzono audyt wewnętrzny jako odpowiedź na wymogi Unii Europejskiej w zakresie konieczności zabezpieczenia prawidłowego wykorzystania środków publicznych. Po kilku próbach dostosowania audytu w Polsce do ram światowych audytor wewnętrzny stał się zawodem zaufania publicznego. W ramach bowiem prowadzonych prac jego zadaniem stało się wydanie niezależnej i obiektywnej opinii na temat realizacji celów i efektywnego wykonywania zadań przez audytowane jednostki sektora publicznego.

Odpowiedzialność i rola, jaką przypisano audytorom wewnętrznym, zdeterminowała konieczność dokonywania pomiaru efektywności ich pracy. Narzędziem wykorzystywanym w praktyce w tym zakresie jest Program Zapewnienia i Poprawy Jakości Audytu Wewnętrznego², w którego skład wchodzi: bieżące monitorowanie, okresowe samooceny oraz oceny zewnętrzne. Dzięki takim zabiegom możliwa jest weryfikacja funkcjonowania audytu pod względem zgodności z jego definicją, kartą audytu oraz Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, opracowanymi przez Instytut Audytorów Wewnętrznych i wydanymi dla sektora finansów publicznych w Polsce w drodze komunikatu przez Ministra Finansów³.

Dodatkowo, w ramach powyższego programu, komórki audytu opracowują mierniki efektywności, które pozwalają na weryfikację realizacji zadań audyto-

¹ Jednostki wymieniono w ustawie z dnia 27 lipca 2001 o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej.

² Program Zapewnienia i Poprawy Jakości Audytu Wewnętrznego jest opracowywany przez zarządzającego audytem wewnętrznym zgodnie z Międzynarodowym Standardem Praktyki Zawodowej 1300.

³ Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

wych [Bartoszewicz 2015]. Kluczową sprawą jest właściwy ich dobór, umożliwiający dokonanie pomiaru efektywności pracy komórki audytu wewnętrznego⁴.

Pomocne w tym zakresie będzie wykorzystanie zbilansowanej karty wyników, która jest narzędziem umożliwiającym przełożenie misji i celów na zestaw konkretnych mierników, obrazujących wyniki pracy danej jednostki. W przypadku komórki audytu wewnętrznego implementacja karty wyników umożliwi dokonanie pomiaru realizacji celów i zbadanie efektywności jej pracy.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie adaptacji zbilansowanej karty wyników na potrzeby pomiaru efektywności pracy komórki audytu wewnętrznego. Modelowy przykład oparto na jednostce sektora finansów publicznych. Do realizacji wskazanego celu wykorzystano analizę literatury polskiej i zagranicznej z zakresu audytu i *Balanced Scorecard*.

2. Rola i konstrukcja zbilansowanej karty wyników

Twórcami zbilansowanej karty wyników byli Robert S. Kaplan oraz David P. Norton, którzy przedstawili po raz pierwszy jej koncepcję w 1992 roku na łamach „Harvard Business Review” w artykule pt. *Strategiczna Karta Wyników – mierniki, które prowadzą do sukcesu*⁵.

Zbilansowana karta wyników (*Balanced Scorecard*)⁶ jest narzędziem planowania i zarządzania, szeroko stosowanym w jednostkach gospodarczych, administracji i organizacjach non profit na całym świecie⁷. Pozwala ona przełożyć strategię na zestaw mierników, dzięki którym możliwy jest pomiar realizacji celów i badanie efektywności działania jednostki. Mierniki te zostały pogrupowane w cztery różne perspektywy: finansową, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju [Kaplan, Norton 2006, s. 42-45].

Perspektywa finansowa zawiera mierniki finansowe, które pokazują, czy wdrożenie i realizacja strategii przyczyniają do poprawy wyników ekonomicznych firmy. Cele finansowe są zwykle formułowane w stosunku do zysku operacyjnego oraz stopy zwrotu z zaangażowanego kapitału.

Perspektywa klienta natomiast określa klientów i segmenty rynku, w których przedsiębiorstwo będzie konkurować, oraz mierniki efektywności z nimi związane. Do podstawowych należą: satysfakcja, utrzymanie, zdobycie i rentowność klien-

⁴ W jednostkach sektora finansów publicznych tworzy się jednoosobowe lub wieloosobowe komórki audytu wewnętrznego (art. 277 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych). Nazwy przybierane są w zależności od rodzaju jednostki (stanowisko ds. audytu wewnętrznego, dział audytu wewnętrznego, wydział audytu wewnętrznego, departament audytu wewnętrznego).

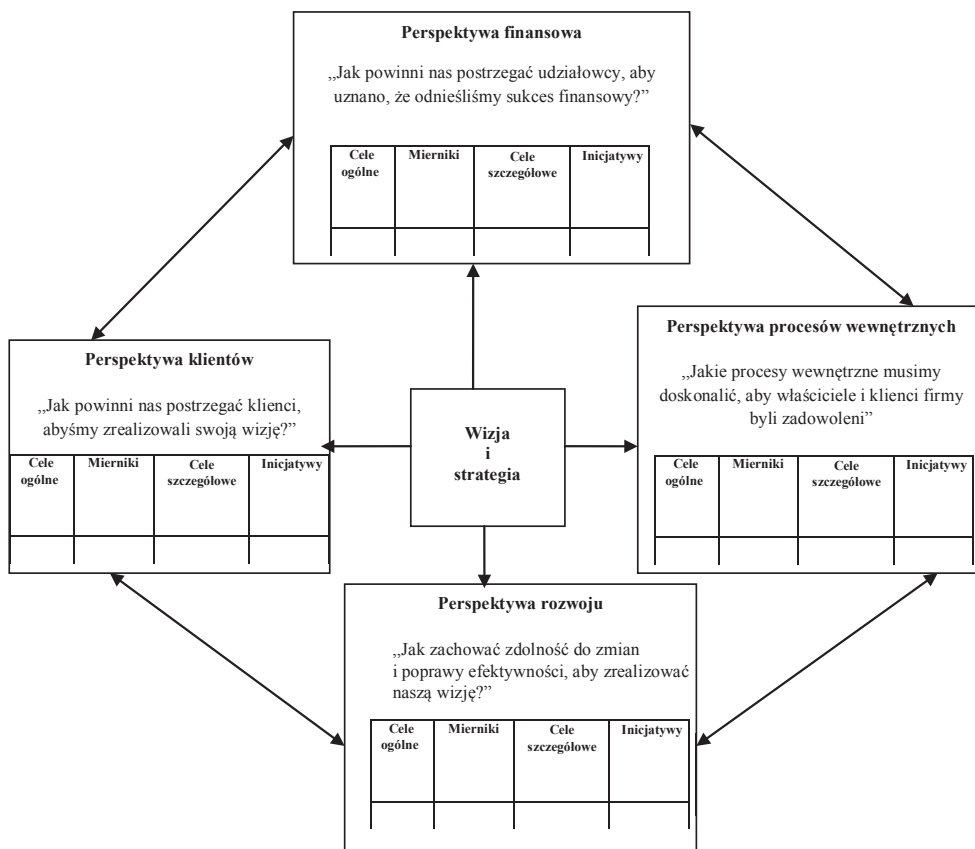
⁵ Karta wyników przeszła ewolucję z udoskonalonego systemu mierzenia efektywności do podstawy systemu zarządzania firmą. Ten kierunek opublikowano w 1996 roku na łamach „Harvard Business Review” pt. *Wykorzystanie strategicznej karty wyników jako strategicznego systemu zarządzania*.

⁶ Stosuje się także określenia: strategiczna karta wyników, zrównoważona lub zintegrowana karta dokonań.

⁷ Por. <http://balancedscorecard.org/Resources/About-the-Balanced-Scorecard> (9.04.2015).

tów oraz ilościowy i wartościowy udział w docelowym rynku. Perspektywa klienta powinna również zawierać mierniki wartości oferowanej docelowym segmentom klientów i rynku, one bowiem warunkują realizację celów strategicznych (czynniki przyszłego sukcesu) i mają decydujące znaczenie dla decyzji klienta o zmianie lub dalszej współpracy z dostawcą.

W perspektywie procesów wewnętrznych kierownictwo identyfikuje kluczowe procesy wewnętrzne, mające umożliwić firmie kreowanie wartości, która przyciągnie i zatrzyma klientów docelowego segmentu rynku oraz spełni oczekiwania akcjonariuszy odnośnie do doskonałych wyników finansowych. Mierniki efektywności w tej perspektywie koncentrują się na tych procesach wewnętrznych, które będą miały największy wpływ na satysfakcję klienta i osiągnięcie celów finansowych.



Rys. 1. Cztery perspektywy strategicznej karty wyników

Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 28.

Z kolei perspektywa rozwoju identyfikuje zasoby, które organizacja musi rozwijać, by stworzyć podstawy długoterminowego rozwoju i doskonalenia. Występują tu dwa rodzaje mierników kadrowych:

- podstawowe, tj. satysfakcja pracowników, rotacja personelu, szkolenia i umiejętności;
- specyficzne czynniki sukcesu, które determinują przyszłą wartość mierników podstawowych. Konstrukcję zbilansowanej karty wyników zilustrowano rys. 1.

Pełne wykorzystanie karty przekłada się na umiejętność powiązania mierników ze strategią firmy. R. Kaplan i D. Norton podają trzy zasady, które umożliwią takie działanie [Kaplan, Norton 2006, s. 140-142]:

1. Zachowanie zależności przyczynowo-skutkowych (przyjmując, iż strategia jest pewnym zestawem hipotez, pomiędzy którymi występują zależności przyczynowo-skutkowe, zatem każdy miernik umieszczony w strategicznej karcie wyników powinien być elementem łańcucha zależności przyczynowo-skutkowych, które wyjaśnią logikę strategii firmy wszystkim jej pracownikom).

2. Uwzględnienie czynników przyszłego sukcesu (prawidłowo skonstruowana karta wyników powinna stanowić odpowiedni zestaw mierników realizacji celów (wskaźników przeszłości) oraz czynników przyszłego sukcesu (wskaźników przyszłości), które wynikają ze specyficznej strategii firmy).

3. Podkreślenie związku z wynikami finansowymi (zależności logiczne pomiędzy wszystkimi miernikami ujętymi w karcie wyników powinny w efekcie obrazować ich wpływ na realizację celów finansowych).

Założenia i konstrukcję klasycznej strategicznej karty wyników można przenieść i zastosować w komórce audytu wewnętrznego. Dzięki jej wykorzystaniu możliwy jest pomiar efektywności działania audytu w ujęciu czterech perspektyw.

3. Pomiar efektywności pracy komórki audytu wewnętrznego

Efektywność działalności komórki audytowej jest określana poprzez pryzmat jej zdolności do wydawania ustaleń i formułowania zaleceń w ramach prowadzonych prac audytorskich. Natomiast miarą skuteczności audytu jest liczba ich wdrożenia przez audytowane podmioty. Audytor wewnętrzny musi udowodnić, iż jego prace wnoszą do badanej organizacji wartość dodaną i zyskują uznanie kierownictwa jednostki (por. [Sawyer 1995, s. 47]).

Z jednej strony efektywność audytu koncentruje się na zdolności audytora do: planowania, realizacji zadań oraz zdolności do obiektywnego wydania zaleceń, z drugiej zaś jest składową czynników, które determinują funkcjonowanie komórki audytu [Mihret, Yismaw 2007, s. 472]. Cechy wpływające na efektywność audytu zamieszczono w tab. 1.

Tabela 1. Czynniki wpływające na efektywność audytu wewnętrznego

Czynnik	Wyszczególnienie	Wpływ na działalność jednostki audytowanej
Usytuowanie organizacyjne	Struktura komórki audytu (jednoosobowa/wieloosobowa/podział obowiązków itp.); Polityka jednostki; Zasady i procedury wewnętrzne audytu; Budżet przeznaczony na funkcjonowanie komórki audytu.	Wymienione elementy zapewniają poczucie niezależności audytora w prowadzonych pracach audytowych, wpływając tym samym pozytywnie na efektywność audytu.
Wsparcie kierownictwa	Reakcja na wyniki audytorów; Podejście do wydanych zaleceń; Zaangażowanie kierownictwa w prowadzone prace audytowe.	Współpraca kierownictwa na etapie planowania prac audytowych pozytywnie wpływa na efektywność audytu. Natomiast przyjęcie uwag i wdrożenie zaleceń przez kierownictwo wnosi wartość dodaną do organizacji i jest dowodem na jego skuteczność.
Atrybuty audytora	Biegłość audytora; Podejście do pracy; Umiejętność współpracy.	Wymienione elementy wpływają na jakość prowadzonych audytów.
Jakość prowadzonych prac audytorskich	Specjalistyczna wiedza zespołu audytowego; Zakres usług; Efektywność planowania audytów; Prace w terenie; Skuteczny przepływ informacji.	Właściwe prowadzenie prac audytorskich pozwala na prawidłową identyfikację ryzyka i właściwą weryfikację realizowanych celów i zadań przez audytowaną jednostkę, a także wydanie niezależnej i obiektywnej opinii w tym zakresie.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: D.G. Mihret, A.W. Yismaw, *Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study*, „Managerial Auditing Journal” 2007, vol. 22, no. 5, s. 472.

Proces oceny efektywności działalności audytu wewnętrznego może uwzględniać następujące etapy⁸:

I. Zdefiniowanie efektywności audytu:

- przegląd istotnych wskazówek, norm i standardów, odnoszących się do zasad działalności audytu wewnętrznego,
- przegląd strategicznych planów działalności jednostki i komórki audytu wewnętrznego,
- ustalenie podstawowych, oczekiwanych rezultatów działalności audytu,
- sformułowanie wstępnej definicji efektywności audytu wewnętrznego.

II. Zidentyfikowanie kluczowych interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych:

- ustalenie kluczowych interesariuszy dla działalności audytowanej jednostki,

⁸ Por. *IPPE-Practice Guide. Measuring internal audit effectiveness and efficiency*, The Institute of Internal Auditors, December 2010, s. 4-5; www.theiia.org (7.04.2015).

- ustalenie osób, które w sposób bezpośredni lub pośredni korzystają z wyników pracy audytu wewnętrznego,
 - ustalenie osób, które wspierają działalność audytu wewnętrznego.
- III. Opracowanie miar efektywności pracy komórki audytu wewnętrznego:
- zrozumienie oczekiwań kluczowych interesariuszy audytu wewnętrznego,
 - opracowanie narzędzi pomiarowych, tj. Zbilansowana Karta Wyników, które udokumentują odpowiednie cechy efektywności i skuteczności audytu wewnętrznego,
 - uzgodnienie przyjętych metryk z interesariuszami.
- IV. Monitorowanie i raportowanie wyników:
- ustalenie formy i częstotliwości raportowania z uwzględnieniem rodzaju działalności, struktury i wielkości organizacji,
 - opracowanie i wprowadzenie okresowego przeglądu, w celu zapewnienia adekwatności, skuteczności i efektywności prac audytorskich.

Pomiar efektywności audytu wewnętrznego jest procesem dynamicznym, na który oddziałuje wiele czynników związanych z jego funkcjonowaniem. Ważne jest zatem, aby wykorzystać narzędzia, które ułatwią pomiar i dadzą pełny obraz wyników pracy komórki audytu wewnętrznego.

4. Wykorzystanie zbilansowanej karty wyników do pomiaru efektywności działania komórki audytu wewnętrznego

Jednym z narzędzi pomiarowych, umożliwiającym przełożenie celów i strategii komórki audytu wewnętrznego na zestaw konkretnych mierników, jest zbilansowana karta wyników.

Jej wdrożenie w działalność działu audytu wewnętrznego oparte jest na założeniu, że kluczowe wskaźniki efektywności mogą pomóc w realizacji przyjętej strategii. Wyzwaniem jest natomiast opracowanie i wykorzystanie mierników efektywności działania komórki audytu, które są zgodne z przyjętą dla niej strategią. Należy przy tym uwzględnić zmieniające się priorytety audytowanych i zmiany zachodzące w otoczeniu jednostki [Frigo 2014, s. 45].

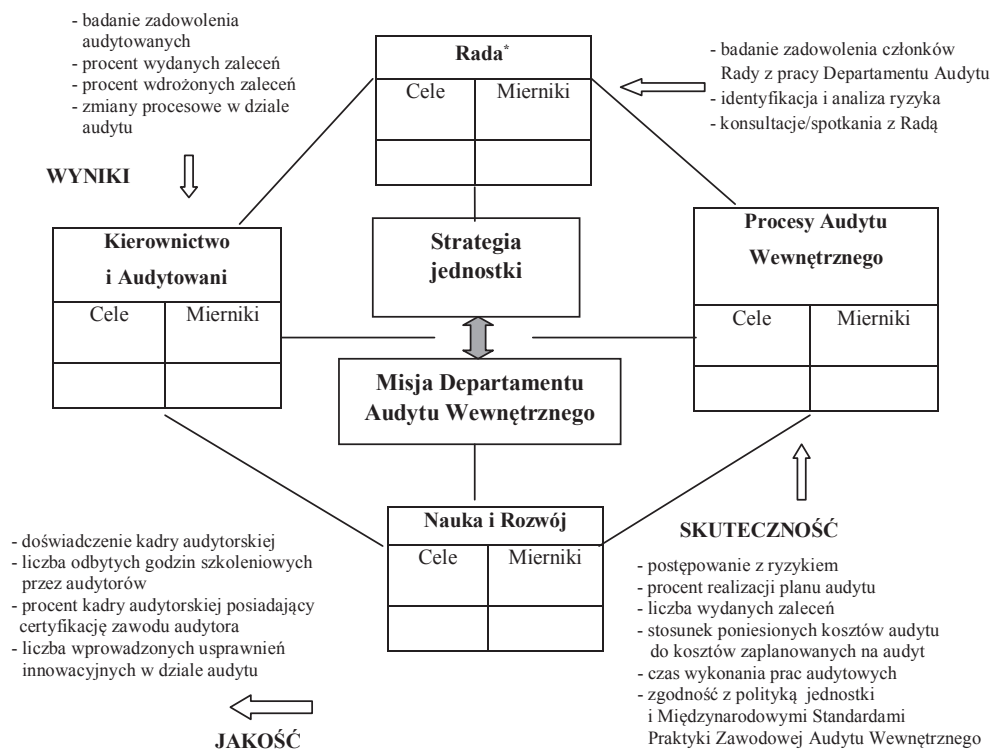
Proces implementacji karty wyników w dziale audytu wewnętrznego należy rozpocząć od określenia misji i opracowania wskaźników pomiaru efektywności, odnoszących się do wszystkich czterech perspektyw. Klasyczna karta wyników uwzględnia perspektywę: finansową, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. W przypadku komórki audytu wewnętrznego perspektywy muszą być dostosowane do specyfiki jej działalności. Obejmują one zatem:

- Perspektywę Rady⁹;

⁹ Za radę w odniesieniu do samorządowych jednostek sektora finansów publicznych uważa radę gminy oraz zarząd powiatu.

- Perspektywę Procesów Audytu Wewnętrznego;
- Perspektywę Nauki i Rozwoju;
- Perspektywę Kierownictwa i Audytowanych.

Przykładową konstrukcję karty wyników dla działu audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych zilustrowano rys. 2.



*M.L. Frigo podaje perspektywę: Board/Audit Committee. Z uwagi na specyfikę funkcjonowania jsfp w Polsce dokonano zmiany na perspektywę „Rada”.

Rys. 2. Zbilansowana karta wyników dla działu audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M.L. Frigo, *The Balanced Scorecard. Applications in Internal Auditing and Risk Management*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida 2014, s. 48, oraz *IPPE – Practice Guide. Measuring internal audit effectiveness and efficiency*, The Institute of Internal Auditors, December 2010, s. 4-5; www.theiia.org (7.04.2015).

Strategia jednostki oraz strategia komórki audytu wewnętrznego są fundamentem tworzenia karty wyników dla działu audytu i mają wpływ na realizację celów strategicznych. One z kolei determinują opracowanie podstawnych wskaźników efektywności stosowanych w karcie wyników.

Tabela 2. Przykładowe cele strategiczne i mierniki w karcie wyników dla działu audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych

Rodzaj perspektywy	Cele strategiczne	Miernik
Rada	Poprawa zadowolenia Rady z pracy komórki audytu wewnętrznego;	Wyniki badań zadowolenia Rady (ankiety, wywiady);
	Ustanowienie komórki audytu jako kluczowego źródła wiedzy o funkcjonowaniu kontroli zarządczej w danej jednostce;	Wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród członków Rady w przedmiotowym zakresie;
Procesy Audytu Wewnętrznego	Zwiększenie wykonania zadań zapewniających w obszarze wysokiego ryzyka;	Procent wykonania zadań zapewniających w obszarze wysokiego ryzyka;
	Wdrożenie usprawnień procesowych w dziale audytu;	Liczba wdrożonych usprawnień w dziale audytu;
	Zwiększenie współczynnika zakończonych zadań audytowych;	Procent zakończonych zadań audytowych w stosunku do zadań zaplanowanych;
	Zwiększenie liczby ustaleń (wyników) z prowadzonych audytów;	Liczba głównych ustaleń z przeprowadzonych audytów;
	Zwiększenie liczby wydanych zaleceń;	Liczba wydanych zaleceń;
	Optymalizacja czasu pracy w dziale audytowanym;	Liczba dni od zakończenia prac w dziale audytowanym do wydania zaleceń;
Nauka i Rozwój	Utrzymanie doświadczonej kadry audytorskiej (zapobieganie rotacji pracowników);	Staż pracy pracowników działu w zakresie audytu;
	Utrzymanie działu audytu na wysokim poziomie kwalifikacji zawodowych;	Procent pracowników z wyższym wykształceniem oraz posiadających certyfikaty poświadczające kwalifikacje zawodowe;
	Podtrzymanie ustawicznego kształcenia pracowników w dziale audytu;	Liczba godzin szkoleniowych odbytych przez poszczególnych audytorów w dziale audytu;
Kierownictwo i audytowani	Zwiększenie poziomu zadowolenia audytowanych z przeprowadzonych audytów;	Wyniki badań na temat zadowolenia audytowanych z przeprowadzonych audytów;
	Zmniejszenie liczby skarg na dział audytu;	Liczba skarg na dział audytu;
	Zwiększenie liczby wdrożonych zaleceń;	Procent wdrożonych zaleceń pokontrolnych;
	Zwiększenie zapotrzebowania na usługi doradcze u kierownictwa jednostki.	Liczba zamówień na usługi doradcze.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M.L. Frigo, *The Balanced Scorecard. Applications in Internal Auditing and Risk Management*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida 2014, s. 49-51.

W tabeli 2 przedstawiono przykładowe cele strategiczne dla działu audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych i przypisano im odpowiednie mierniki.

W konstrukcji zbilansowanej karty wyników wykorzystuje się także tzw. mapy strategiczne, które obrazują związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy sformułowanymi celami strategicznymi [Kaplan, Norton 2004, s. 23-25]. Pomaga to zarządzającemu audytem w skupieniu uwagi na celach strategicznych i połączeniu ich z miernikami efektywności w łańcuchach przyczynowo-skutkowy. Przykładowo: „poprawa zadowolenia audytowanych przez wniesienie do jednostki wartości dodanej” skutkuje „zwiększoną wydajnością pracy komórki audytu”. Innym przykładem jest „zwiększenie godzin szkoleń przez audytora”, następstwem czego będzie „wzrost usprawnień procesowych”.

5. Zakończenie

Wdrożenie zbilansowanej karty wyników w proces działalności działu audytu wewnętrznego zwiększa umiejętność zarządzania komórką audytu, a także umożliwia dokonanie pomiaru efektywności jej działania. Jest to szczególnie przydatne ze względu na szybkość zmian warunków ekonomiczno-prawnych, w jakich funkcjonują dziś jednostki sektora finansów publicznych w Polsce.

Przełożenie przyjętej strategii działu audytu w zestaw mierników ujętych w czterech perspektywach jest dla zarządzającego audytem źródłem wiedzy na temat osiągniętych wyników, co w konsekwencji pozwala na ciągłe doskonalenie wykonywanych zadań audytowych oraz na skuteczne jej działanie.

Literatura

- Bartoszewicz A., 2015, *Praktyczna realizacja programu zapewnienia i poprawy jakości w komórkach audytu wewnętrznego na wybranych przykładach*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 81(137), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 9-27.
- Frigo M.L., 2004, *The Value of Strategy Maps*, „Strategic Finance”, March.
- Frigo M.L., 2014, *The Balanced Scorecard. Applications in Internal Auditing and Risk Management*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2004, *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2006, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.
- Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. z 24 czerwca 2013, poz. 15.
- Mihret D.G., Yismaw A.W., 2007, *Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 22, no. 5.
- Sawyer L.B., 1995, *An internal; audit philosophy*, „Internal Auditor”, August.

Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, DzU nr 102, poz. 1116.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1241.

Źródła internetowe

Instytut Balanced Scorecard, <http://balancedscorecard.org/Resources/About-the-Balanced-Scorecard> (9.04.2015).

Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks Etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida 2012, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Polish.pdf>.

Praktyczny przewodnik. Pomiar efektywności i skuteczności audytu wewnętrznego: *IPPE-Practice Guide. Measuring internal audit effectiveness and efficiency*, The Institute of Internal Auditors, December 2010, s. 4-5; www.theiia.org (7.04.2015).