

Lena Grzesiak

Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania
e-mail: lena.grzesiak@uni.lodz.pl
ORCID: 0000-0001-5078-1675

AUDYTOR WEWNĘTRZNY JAKO PARTNER BIZNESOWY

INTERNAL AUDITOR AS A BUSINESS PARTNER

DOI: 10.15611/PN.2018.543.04

JEL Classification: M10, M40, M42

Streszczenie: Audyt wewnętrzny zwiększa skuteczność działania organizacji dzięki diagnozowaniu procesów zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej oraz ładu organizacyjnego. Jego funkcja doradcza wspiera organizację w realizacji jej celów. Celem artykułu była odpowiedź na pytanie, czy audytor wewnętrzny może być partnerem biznesowym w organizacji. Wskazano zadania i funkcje audytu wewnętrznego oraz opisano wybrane kompetencje audytora wewnętrznego. Podstawą metodologiczną artykułu były krytyczna analiza piśmiennictwa oraz wnioskowanie logiczne. Opracowanie może się przyczynić m.in. do przeciwdziałania negatywnym stereotypom audytu wewnętrznego oraz może stanowić przesłankę do zmian w edukacji przygotowującej do wykonywania tego zawodu. W zamyśle autorki artykuł stanowi punkt wyjścia do dalszych badań w przyszłości.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, zarządzanie organizacją, odbiór audytu wewnętrznego, kompetencje audytora wewnętrznego.

Summary: Internal audit increases the effectiveness of organizations by diagnosing risk management, internal control processes and governance. Its advisory function supports organizations in achieving their goals and added value. The aim of the article is to answer the question whether an internal auditor can be a business partner in the organization. Thus, it presents internal audit tasks and functions as well as describes its principles and selected internal auditor's competences. The article is based on the critical analysis of the literature and logical reasoning. It may help counteract the negative stereotypes of internal audit and encourage changes in education preparing for this profession. It is intended as a starting point for further research in the future.

Keywords: internal audit, management in organization, perception of internal audit, internal auditor's competences.

1. Wstęp

Kwestia audytora wewnętrznego jest rozpatrywana w literaturze z różnych punktów widzenia. Jedną z grup opracowań dotyczy jego funkcji, jakie pełni on w organizacji. W świetle tych opracowań audytor wewnętrzny uważany jest m.in. za „agenta udoskonalenia” (*agent of improvement*) [Schulien 2018], konsultanta [McCall 2002] czy agenta zmian [Saul 1986]. Mało jest jednak opracowań rozpatrujących audytora wewnętrznego jako partnera biznesowego i podkreślających jego znaczenie dla organizacji. Autorka dostrzegła konieczność podjęcia rozważań na ten temat. W literaturze mianem partnera biznesowego określa się głównie specjalistów ds. zarządzania zasobami ludzkimi [Ulrich 1997] oraz rachunkowości zarządczej [Kabalski, Sobańska 2014; Lawson 2016], natomiast rzadko jest ono stosowane w odniesieniu do audytorów wewnętrznych. O audytorze wewnętrznym jako o partnerze biznesowym wspomina się w literaturze (zob. [Neider 2015; Roth; Jones, Glover 2018]).

Punktem wyjścia artykułu była chęć zwrócenia uwagi na utożsamienie audytora wewnętrznego z niezależnym ekspertem, doradcą. Podejście to wynika *expressis verbis* z definicji audytu wewnętrznego stworzonej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA). Podkreśla się rolę audytora wewnętrznego jako niezależnego i obiektywnego doradcy wspierającego kierownictwo. Uważa się, że audytor powinien odgrywać kluczową rolę w organizacji jako doradca (konsultant) oraz specjalista mający szeroką wiedzę o czynnościach audytu wewnętrznego [May 2015].

Drugim asumptem do podjęcia rozważań stały się obserwacje i badania własne autorki¹. Zauważono, że funkcja audytu wewnętrznego jest często utożsamiana ze „złem koniecznym”, a sami audytowani byli wrogo nastawieni do funkcji audytu wewnętrznego, nie rozumiejąc jego roli.

Uwzględniając powyższe, w artykule podjęto rozważania na temat audytora wewnętrznego jako partnera biznesowego, przy czym określenie partner biznesowy jest raczej zwrotem w kierunku zmiany nastawienia wobec audytora wewnętrznego aniżeli na tytuł formalny². Takie sformułowanie ma zdaniem autorki wskazywać na rolę audytora wewnętrznego, jaką odgrywa on w organizacji. Tytuł³ partnera biznesowego to jedynie zabieg formalny podkreślający jego znaczenie w organizacji.

Uznanie audytora wewnętrznego za partnera biznesowego odzwierciedla ewolucję zakresu jego obowiązków od czynności kontrolnych do proaktywnego wsparcia

¹ Badania te były prowadzone głównie w ramach przygotowywanej rozprawy doktorskiej oraz w ramach zadania badawczego pt. „Percepcja audytu wewnętrznego”.

² Sformułowanie partner wskazuje, że nie wywiera on wpływu; nie jest przeciwnikiem i wrogiem, lecz antagonistą, „osobą, którą traktuje się na równi”.

³ Audytor wewnętrzny ma też inne tytuły – jest on często określany jako np. jako agent zmian [Saul 1986], konsultant przedsiębiorstwa (*enterprise consultant*) [Moeller 2015], krytyczny przyjaciel organizacji (*organisations critical friend* [What is internal audit?...], pogromca nadużyć (*fraud buster*) [Hillison i in. 1999], osoba zniechęcająca do nieprawidłowości w organizacji (*deterrent to corporate irregularities*) [Uecker i in. 1981], wewnętrzny konsultant (*internal consultant*) [White 2007], agent ekonomiczny (*economic agent*) [Antle 1982].

organizacji (także na poziomie strategicznym) i nie ujmuje ważności innych funkcji w ramach organizacji. Znaczenie pracy audytora wewnętrznego oraz jego zadań wskazuje, że zasługuje on na miano partnera biznesowego.

Artykuł ma charakter uniwersalny, ponieważ dotyczy w równym stopniu sektorów publicznego i prywatnego⁴. Celem opracowania jest odpowiedź na pytanie, czy audytor wewnętrzny może być partnerem biznesowym w organizacji? W opracowaniu zastosowano krytyczną analizę piśmiennictwa oraz wnioski logiczne.

Opracowanie ma także implikacje teoretyczne. Może być ono podstawą do dalszych badań prowadzonych w opisywanym obszarze. Kierunki dalszej eksploracji badawczej mogłyby dotyczyć sprawdzenia, na ile audytorzy wewnętrzni są traktowani w kategoriach partnera biznesowego. Zdaniem autorki szczególnie interesujące mogłoby się wydać sprawdzenie, na ile sami audytorzy odczuwają potrzebę uznania się za partnerów biznesowych oraz jakie wynikają z tego możliwości i bariery. Doprowadziłoby to do sprawdzenia statusu audytorów wewnętrznych w organizacjach.

W opracowaniu nie została użyta żadna perspektywa poznawcza dla pojęcia partner biznesowy.

2. Audytor wewnętrzny i jego zadania w organizacji

Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (dalej: Standardy) stanowią, że „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele, dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo”.

Z definicji tej wynika, że audyt wewnętrzny ma pełnić funkcje kontrolną i doradczą⁵ [Bielińska-Dusza 2011, s. 82-83; Międzynarodowe standardy...] w taki sposób,

⁴ Wspomnieć należy, że w sektorze prywatnym istnieje co do zasady dowolność funkcjonowania audytu wewnętrznego, co ma związek z brakiem ścisłych jego regulacji. Wymóg posiadania komórki audytu wewnętrznego w sektorze publicznym wynika z ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.].

⁵ Wywiązywanie się z roli stawianej przed audytem jest możliwe m.in. dzięki temu, że audyt wewnętrzny świadczy dwa rodzaje usług: zapewniające oraz doradcze. Standardy stanowią, że usługi zapewniające to „obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Przykładem takich usług są audyty finansowe, działalność, zgodności, bezpieczeństwa systemów oraz przeglądy typu *due diligence*. Dokonuje obiektywnej oceny procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz *governance*”. Natomiast usługi doradcze to „doradztwo i pokrewne usługi na rzecz klienta. Charakter i zakres tych usług są uzgodnione z klientem. Celem usług doradczych jest przysporzenie wartości i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje obowiązków kierownictwa. Przykładami takich usług są: konsultacja, doradztwo, facylitacja oraz szkolenie” [Międzynarodowe standardy...].

aby zapewnić organizacji wartość dodaną. Dzięki systematycznej ocenie systemu kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego audyt wewnętrzny wspiera zarządzanie organizacją i tym samym zwiększa sprawność jej działania, przysparza wartość poprzez sugerowanie zmian. Jego mniej formalna rola polega na inspirowaniu organizacji do lepszego wykorzystania jej potencjału – działania audytu wewnętrznego powinny mobilizować kierownictwo do ciągłej poprawy funkcjonowania organizacji zgodnie z oczekiwaniami jej interesariuszy oraz przyczynić się do eliminowania nieprawidłowości odnoszących się do struktur organizacyjnych i procesów gospodarczych, a także minimalizacji ryzyka działalności.

Audyt wewnętrzny nie pełni więc tylko funkcji wewnętrznego policjanta skupionego na egzekwowaniu procedur kontrolnych [Volosin 2007]. Dzięki posiadanym kompetencjom zapewnia istotne wsparcie kierownictwu wyższego szczebla w szerokim zakresie działań sięgającym od zarządzania ryzykiem po nadzorowanie procesów i struktur zarządzania.

Audyt wewnętrzny jest metaforycznie przedstawiany jako:

- strażnik [Molokwane 2014],
- anioł stróż [Gerald, Weng Keong 2011],
- nawigator [Kagerman i in. 2008, s. VII],
- mędrzec [Kabalski, Grzesiak 2017, s. 12].

Funkcje audytu wewnętrznego nakazują, aby zwrócić szczególną uwagę na zasady, których przestrzegania oczekuje się od audytora wewnętrznego. Są nimi: prawość, obiektywizm oraz kompetencje. Konieczność przestrzegania zasady prawości powoduje, że audyt wewnętrzny jest źródłem zaufania. Poufność z kolei wymaga poszanowania otrzymywanych informacji i nie ujawnia ich bez stosownych upoważnień, a tzw. zasada kompetencji – wykorzystania w pracy niezbędnej wiedzy, umiejętności i doświadczenia [Kodeks etyki...].

Od audytora wymaga się zazwyczaj znajomości prawa, nowoczesnych rozwiązań informatycznych, analizy ryzyka, rachunkowości, zadań i procedur audytu wewnętrznego [Winiarska 2007, s. 112]. Powinien też znać charakterystykę organizacji, włącznie z zasadami zarządzania tam panującymi.

Oprócz powyższych cech, audytora wewnętrznego powinny wyróżniać komunikatywność, chęć pomocy, inicjatywa i kreatywność, bezstronność i nieprzekupność, szacunek do systemu wartości organizacji, rzetelność i dokładność w ustalaniu faktów, otwartość na nowe pomysły, idee oraz ludzi, przestrzeganie zasad praktyki zawodowej [Skoczylas-Tworek 2014, s. 59-65].

Audytorzy wewnętrzeni powinni mieć nie tylko odpowiedni profil kompetencyjny, ale także przestrzegać w swojej pracy wielu zasad wyznaczonych w Standardach. Przykładami zasad są:

- unikanie angażowania się w nielegalną działalność oraz czyny dyskredytujące zawód audytora wewnętrznego lub organizację,
- akceptowanie i wspieranie celów organizacji zgodne z prawem i zasadami etyki,
- unikanie działań i relacji mogących podać w wątpliwość bezstronność ich ocen,

- rozważne wykorzystywanie i ochrona informacji służbowych,
- ciągle doskonalenie biegłości zawodowej oraz skuteczności i jakości świadczonych usług,
- zachowanie obiektywności i niezależności działania.

Zasada obiektywizmu została opisana w Kodeksie etyki audytorów wewnętrznych. Wymaga ona, aby audytorzy wewnętrzni demonstrowali najwyższy poziom obiektywizmu zawodowego i dokonywali wyważonych ocen uwzględniających wszystkie związane ze sprawą okoliczności, a także aby „przy formułowaniu osądu nie kierowali się własnym interesem ani nie ulegali wpływom innych” [Kodeks etyki...].

Drugą ważną dla funkcjonowania audytu wewnętrznego zasadą to funkcjonalna niezależność audytora od kierownictwa, która pozwala mu zachować obiektywizm. Zdolność do wyrażania niezależnej i obiektywnej opinii jest niezbędna, aby audytor mógł się przyczynić do wzrostu jakości zarządzania. Indywidualny obiektywizm stanowi, że audytorzy muszą unikać konfliktu interesów, zachować bezstronność i wolność od uprzedzeń. Audytor wewnętrzny nie może być zmuszany do przyjęcia określonego zakresu audytu, wpływania na sposób wykonania pracy i sposób informowania o jej wynikach. Zgodnie z treścią Standardów, osoba odpowiedzialna za audyt wewnętrzny musi co najmniej raz w roku potwierdzać radzie⁶ organizacyjną niezależność audytu wewnętrznego [Międzynarodowe standardy...].

Z badań wynika, że oczekiwania wyższego kierownictwa mają istotny wpływ na audyt wewnętrzny i że audyt wewnętrzny jest w stanie spełnić większość z nich. Kierownictwo oczekuje od audytu wewnętrznego, że zrekompensuje on utratę kontroli nad organizacją wynikającą z jej rosnącej złożoności. Audyt wewnętrzny ma pełnić funkcję pomocniczą w monitorowaniu i doskonaleniu zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej oraz kultury korporacyjnej [Sarens, De Beelde 2006, s. 219].

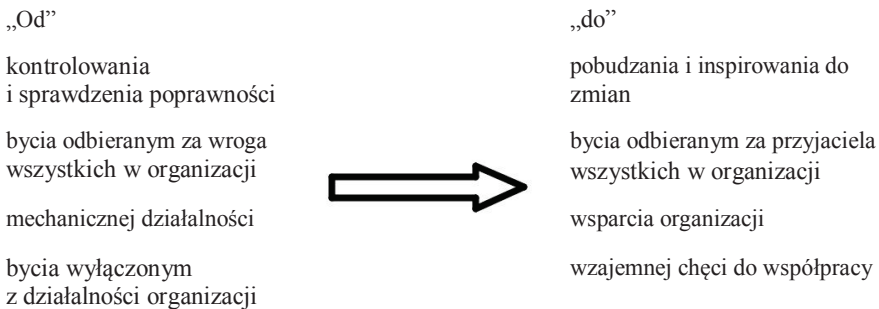
3. Czy audytor wewnętrzny może być partnerem biznesowym?

Określenie: „partner biznesowy” zostało użyte po raz pierwszy przez D. Ulricha w książce zatytułowanej *Human Resource Champions* [1996] dla określenia rosnącej roli specjalistów ds. zarządzania zasobami ludzkimi w kontekście redefinicji ich roli. Biorąc pod uwagę cel niniejszego artykułu, warto dodać, iż Ulrich postulował redefinicję roli specjalistów ds. zarządzania zasobami ludzkimi w organizacji nie tylko w ramach zarządzania zasobami ludzkimi, lecz także w odniesieniu do obsługi prawnej, finansów, marketingu i rachunkowości [Ulrich, Brockbank 2008]. W literaturze często stosowane jest określenie finansowy partner biznesowy (*financial business partner*), a określenie partner biznesowy jest odnoszone do specjalisty ds. rachunkowości zarządczej (controllera) (m.in. [Sobańska, Kabalski 2014; Wolf i in. 2015]).

⁶ Najwyższy organ zarządzający nadzorczy (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza), do jego obowiązków należy kierowanie i/lub nadzór nad działaniami organizacji oraz rozliczanie kierownictwa wyższego szczebla [Międzynarodowe standardy...].

Definicje partnerstwa biznesowego są niejednolite, niejasne, wieloznaczne i pojemne znaczeniowo [ICAEW 2014, s. 8], a samo stwierdzenie „partner biznesowy” wydaje się mało klarowne [Venkatraman 2015, s. 47]. Jego niedookreśloność powoduje, że w praktyce każdy może interpretować je inaczej [CIMA 2009, s. 16]. Przyznanie, że audytor wewnętrzny jest partnerem biznesowym podkreślałoby jego status w organizacji. Pozwoliłoby to nadać też większą wagę wyrażanym przez niego opiniom i zaleceniom, co skutkowałoby ich przełożeniem na działania niższych i wyższych szczebli zarządzania.

Traktowanie audytora wewnętrznego w kategorii partnera biznesowego może pozwolić na zmianę podejścia do jego pracy oraz na podniesienie jego rangi w organizacji. Dzięki temu jego rekomendacje mają szansę nie być „z miejsca” odrzucane. Traktowanie audytora wewnętrznego w kategorii partnera biznesowego uwypukla konieczność zmiany podejścia do audytora wewnętrznego i jego postrzegania. Audyt wewnętrzny dzięki takiemu określeniu powinien się kojarzyć z funkcją o charakterze usługowym, która wspiera procesy w organizacjach, a nie wyłącznie z czynnościami o charakterze kontrolnym (rys. 1).



Rys. 1. Zmiany w podejściu do audytora wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne.

Uznanie audytora wewnętrznego za partnera biznesowego mogłoby się wiązać z większą częstotliwością korzystania w ogóle z usług audytu wewnętrznego (lub zastanowieniem się nad rozpoczęciem korzystania z jego usług). Nade wszystko byłaby to konieczność pojmowania audytu wewnętrznego jako działalności o charakterze usługowym, wspierającej procesy biznesowe w organizacjach. Tak więc traktowanie audytora wewnętrznego jako partnera biznesowego byłoby zmianą podejścia do jego roli i jego postrzegania, co mogłoby oznaczać lepsze wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych (korzystanie z ich rekomendacji). Większe i bardziej świadome korzystanie z usług audytora wewnętrznego⁷ może wpłynąć na zwiększenie zaangażowania pracowników oraz na poprawę działalności organizacji.

⁷ Audytor wewnętrzny świadczy dwa rodzaje usług: doradcze oraz zapewniające.

Dzięki swojej wiedzy, umiejętnościom oraz warsztatowi audytorzy wewnętrzni wydają się naturalnym partnerem dla organizacji, ponieważ:

- koncentrują się na systemie kontroli wewnętrznej, zarządzaniu ryzykiem i ładzie organizacyjnym,
- prowadzą różne rodzaje audytów wewnętrznych (np. finansowy, tzw. 3E, operacyjny i inne),
- dają organizacji kompleksowe wsparcie i doradztwo: oprócz tzw. usług zapewniających świadczą też usługi doradcze, np. w zakresie optymalizacji przebiegu procesów biznesowych,
- mówi się o nich jako o „sługach dwóch panów”.

Tak więc uznanie audytora wewnętrznego za partnera biznesowego wydaje się naturalne ze względu na rolę i obowiązki, jakie on pełni. Audytor wewnętrzny potrafi mówić prawdę (nawet tę trudną), jest obiektywny, nie jest obojętny na występujące w organizacji błędy. Często rekomenduje rozwiązania systemowe zamiast jednorazowych aktywności. Mogą to być możliwości poprawy działań czy siły mechanizmów kontrolnych, sygnały o słabych punktach systemu kontroli wewnętrznej, ładu organizacyjnego i zarządzania ryzykiem. Audytor wewnętrzny powinien tak działać w taki sposób, żeby przysparzać organizacji wartości dla organizacji. Bycie audytorem wewnętrznym wymaga dobrego rozumienia organizacji, charakteru procesów zachodzących w organizacji. Warto uznać audytora wewnętrznego za partnera biznesowego, bo

- cechuje go niezależność i obiektywizm,
- jego działanie nastawione jest na wspomaganie, przysparzanie wartości i usprawnianie działalności organizacji,
- jest doskonale zorientowany w tematach związanych z procesami biznesowymi i działaniem organizacji,
- nie jest funkcją stricte administracyjną,
- posiada umiejętność spojrzenia na organizację z szerokiej perspektywy,
- pracuje zarówno z pracownikami, jak też z kadrą wyższego szczebla,
- posiada wysoki poziom umiejętności interpersonalnych i merytorycznych.

Jednak uznanie audytora wewnętrznego za partnera biznesowego może budzić pewne wątpliwości. Można na przykład się zastanawiać, czy określenie audytora wewnętrznego jako partnera biznesowego nie jest ryzykowne, zważywszy że od partnera biznesowego oczekuje się współpracy, a audytor wewnętrzny musi być niezależny i obiektywny. Pomimo konieczności zachowania niezależności i obiektywizmu audytor wewnętrzny jest integralną częścią organizacji, co powoduje, że można go uznać za wewnętrznego konsultanta, który aktywnie wspiera kierownictwo oraz pomaga w osiągnięciu celów organizacji.

W przypadku audytorów wewnętrznych status partnera biznesowego nie może się wiązać z żadnym formalnym stanowiskiem kierowniczym. Zabraniają tego Standardy, które wykluczają podległość w strukturze organizacji i zapobiegają konfliktom interesów.

Aby rola audytora wewnętrznego nie była marginalizowana czy niezrozumiana (niedorozumiana), np. w wyniku istnienia luki oczekiwań wobec wyników audytu wewnętrznego, potrzebna jest „cicha rewolucja”. Być może ten artykuł będzie pierwszym krokiem do zmiany percepcji audytu wewnętrznego oraz zwiększenia nacisku na edukację głównie audytorów wewnętrznych, która pozwoli na lepsze zrozumienie roli, funkcji i wartości audytu wewnętrznego. Uznanie audytora wewnętrznego za partnera biznesowego może być pomocne w burzeniu negatywnych stereotypów dotyczących tej grupy zawodowej oraz w rozbudzeniu w innych członkach organizacji zaufania i szacunku dla audytora wewnętrznego. Na to wskazuje określenie „partner”, które powinno być rozumiane raczej w kategoriach relacji międzyludzkich, wiedzy biznesowej i zdolności interpersonalnych, a nie umiejętności „technicznych”.

Należy pamiętać, że audytor wewnętrzny nie naprawi jednak organizacji ani jej pracowników. Stworzy jedynie przestrzeń do tego i zaproponuje możliwe rozwiązania istniejących problemów i niedociągnięć lub doskonalenie i podniesienie efektywności obecnych procesów. Audyt wewnętrzny nie ma władztwa w organizacji.

4. Zakończenie

Zgodnie z definicją audytu wewnętrznego praca niezależnego i obiektywnego audytora wewnętrznego polega na zbieraniu i analizie danych oraz monitorowaniu ryzyka organizacji. Jest pozbawiona władztwa (mocy oddziaływania na kierownictwo). Audytor wewnętrzny wspiera kierownictwo za pomocą świadczonych usług, mimo że nie podejmuje on decyzji w organizacji, bo czyni to kierownictwo. Ważne jest, aby audytor wewnętrzny mógł liczyć na wsparcie lub przynajmniej zrozumienie ze strony zarządzających (a najlepiej wszystkich pracowników).

Kierownictwo powinno być otwarte na partnerską współpracę z audytorami. Rekomendacje audytora wewnętrznego mogą wnieść istotny wkład w rozwój organizacji. Traktowanie audytora wewnętrznego jako partnera biznesowego podkreśla ewolucję audytu wewnętrznego od kontroli do proaktywnego wsparcia organizacji. W roli partnera biznesowego (pierwotnie przyznawanej specjalistom ds. zasobów ludzkich) audytor wewnętrzny oferuje organizacji niezależne i obiektywne wsparcie. Dzięki znajomości i zrozumieniu działalności organizacji może formułować zalecenia i wskazówki pobudzające i inspirujące kierownictwo do lepszego osiągnięcia celów. Celem opracowania była odpowiedź na pytanie, czy audytor wewnętrzny może być partnerem biznesowym w przedsiębiorstwie. Aby go zrealizować, autorka dokonała analizy treści [Babbie 2007, s. 342-357] wybranych prac poświęconych audytowi wewnętrznemu podsumowanej wnioskowaniem logicznym. Punktem wyjścia do podjętych rozważań była poczyniona przez autorkę obserwacja, że być może należałoby wpływać na sposób postrzegania roli audytora – z „wewnętrznego policjanta” na partnera biznesowego oferującego kierownictwu pełne wsparcie w kierowaniu organizacją.

Literatura

- Antle R., 1982, *The auditor as an economic agent*, Journal of Accounting Research, vol. 20(2), s. 503-527.
- Babbie E., 2007, *Badania społeczne w praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Bielińska-Dusza E., 2011, *Charakterystyka systemu audytu wewnętrznego*, [w:] Lisiński M. (red.), *Audytor wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, PWE, Warszawa.
- CIMA, 2009, *Improving decision making in organisations. The opportunity to reinvent finance business partners*, http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/cid_execrep_finance_business_partners_Jul09.pdf (02.04.2018).
- Gerald D., Weng Keong L., *Internal auditor as guardian*, http://sias.org.sg/index.php?view=article&catid=111%3Aspeecharticles&id=286%3Aaddress-by-guest-of-honour-mr-david-gerald-president-ceo-of-securities-investors-association-singapore-at-the-cpa-forum-11-july-2011&option=com_content&lang=en (01.04.2018).
- Hillison W., Pacini C., Sinason D., 1999, *The internal auditor as fraud-buster*, Managerial Auditing Journal, vol. 14, issue 7, s. 351-363.
- ICAEW, 2014, *Finance business partnering: A guide. Finance direction initiative*, Finance and Management Faculty, <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/business-and-financial-management/finance-direction/business-partnering.ashx?la=en> (02.04.2018).
- Jones K.K., Glover H., 2018, *From bean counter to business partner-internal audit: The new source of executive leadership*, Journal of Managerial Issues, vol. 3, s. 303-324.
- Kabalski P., Grzesiak L., 2017, *Funkcje audytu wewnętrznego w opinii polskich audytorów*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 147, s. 9-20.
- Kagerman H., Kinney W., Kuting K., Weber C.P., 2008, *Internal Audit Handbook*, Springer, Berlin.
- Kodeks etyki audytorów wewnętrznych, <https://www.iaa.org.pl/o-nas/kodeks-etyki> (02.04.2019)
- Lawson R., 2016, *How controllers become business partners*, Strategic Finance, vol. 98, issue 7, s. 1-10, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2844374 (02.04.2018).
- Louise B., Yves N., 2014, *Internal audit: A key partner*, <https://www.cpacanada.ca/en/connecting-and-news/cpa-magazine/articles/2014/august/internal-audit-a-key-partner> (02.04.2018).
- May N., 2015, *Internal audit: Watchdog or trusted advisor?*, The Journal of the Global Accounting Alliance, <http://www.gaaaccounting.com/internal-audit-watchdog-or-trusted-advisor> (01.04.2018).
- McCall S.M., 2002, *The auditor as consultant*, Internal Auditor, vol. 59, issue 6, s. 35-39.
- Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, The Institute of Internal Auditors, Research Foundation, data tłumaczenia: wrzesień 2016.
- Moeller R., 2015, *The Modern Internal Auditor as an Enterprise Consultant, Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*, rozdz. 15, <https://doi.org/10.1002/9781119180012.ch30> (02.04.2018).
- Molokwane S., 2014, *Internal auditing serve as a watchdog in an organization*, <http://www.treasury.gpg.gov.za/Pages/Internal-Auditing-serve-as-a-watchdog-in-an-organisation.aspx> (01.04.2018).
- Neider S., 2015, *People before strategy: The new role for an internal auditor' – why & how?*, DNLA, https://www.dnla.de/fileadmin/dnla/redaktion/pdf/Internal%20Audit%20workshop_ADAC_ADN_EC.pdf (02.04.2018).
- Peter S., 1986, *The internal auditor as an agent of change*, Managerial Auditing Journal, vol. 1, issue 2, s. 3-7.
- Roth J., *The auditor as business partner*, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Voorjaarscongres/Presentatie%20James%20Roth.pdf> (01.04.2018).
- Sarens G., De Beelde I., 2006, *The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions*, International Journal of Auditing, vol. 10(3), s. 219-241.
- Saul P., 1986, *The internal auditor as an agent of change*, Managerial Auditing Journal, vol. 2, s. 3-7.

- Schulien J.E., 2018, *Agents of improvement*, Internal Auditor, vol. 75, issue 5, s. 53-57.
- Skoczylas-Tworek A., 2014, *Audyt we współczesnej gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Uniwersyte-
tu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I., Kabalski P., 2014, *Partner biznesowy – nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej*,
Przeгляд Organizacji, nr 7, s. 19-25.
- Uecker W., Brief A., Kinney J., 1981, *Perception of the internal and external auditor as a deterrent to
corporate irregularities*, Accounting Review, vol. 56(3), s. 465-478.
- Ulrich D., 1996, *Human Resource Champions – The Next Agenda for Adding Value and Delivering
Results*, Harvard Business School Press, Massachusetts.
- Ulrich D., Brockbank W., 2008, *The business partner model: 10 years on – Lessons learned*, “HR ma-
gazine”, <http://www.hrsmagazine.co.uk/hr/features/1014777/the-business-partner-model-lessons-learned> (15.04.2018).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240, ze zm.
- Venkatraman S., 2015, *Business partnering. When does it work?*, Strategic Finance, s. 47-53.
- Volosin E., 2007, *The theories of audit expectations and the expectations gap*, <http://www.grin.com/en/ebook/116911/the-theories-of-audit-expectations-and-the-expectations-gap> (05.01.2017).
- What is internal audit?*, <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>.
- White S.D., 2007, *The auditor as internal consultant: Consulting skills can boast the internal auditor’s
influence in the organization*, Internal Auditor, 64(1), s. 60-64.
- Winiarska K., 2007, *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – regulacje krajowe*,
Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Wolf S., Weißenberger B., Wehner, Marius C., Kabst R. 2015, *Controllers as business partners in
managerial decision-making*, Journal of Accounting & Organizational Change, vol. 11, issue 1,
s. 24-46.