„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”
tom 87 (143), 2016, s. 19–28

Stowarzyszenie Księgowych
w Polsce

Audyt wewnętrzny w świetle wybranych teorii

LENA GRZESIAK [*], *PRZEMYSŁAW KABALSKI* [**]

Streszczenie

Artykuł został napisany na podstawie krytycznych studiów literatury (przede wszystkim zagranicznej) dotyczącej teoretycznych podstaw audytu wewnętrznego. Autorzy wybrali i omówili sześć teorii, które ich zdaniem najlepiej wyjaśniają istnienie lub istotę audytu wewnętrznego. Są to: teoria agencji, teoria kosztów transakcyjnych, teoria praw własności, teoria izomorfizmu instytucjonalnego oraz dwie teorie systemów. Wskazali, jakie pytania badawcze związane z audytem wewnętrznym można sformułować na podstawie każdej z tych teorii.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, teoria agencji, teoria kosztów transakcyjnych, teoria praw własności, teoria izomorfizmu instytucjonalnego, teoria systemów.

Abstract
A review of internal audit theories

The article was written based on the critical review of the literature (mainly foreign) regarding the theoretical basis of internal audit. The authors have chosen and discussed six theories, which in their opinions best explain the core of internal audit. Those are: agency theory, cost transaction theory, property rights theory, institutional isomorphism theory, and two systems theories. The authors have pointed out which research problems may be formulated based on each of the mentioned theories.

Key words: internal audit, agency theory, transaction cost theory, property rights theory, isomorphism theory, system theory.

[*] Mgr Lena Grzesiak, studia doktoranckie, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, grzesiak.l@interia.pl

[**] Dr hab. Przemysław Kabalski, profesor nadzwyczajny, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, pkabal@interia.pl

ISSN 1641-4381 *print* / ISSN 2391-677X *online*
Copyright © 2016 Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
Prawa wydawnicze zastrzeżone.
http://www.ztr.skwp.pl
DOI: 10.5604/16414381.1207430

Wprowadzenie

Problematyka audytu wewnętrznego zyskała bardzo na znaczeniu w ostatnich latach w Polsce. Audyt wewnętrzny funkcjonuje powszechnie w jednostkach sektora finansów publicznych, instytucjach i firmach sektora finansowego, a coraz częściej także w przedsiębiorstwach prywatnych. Nic dziwnego, że interesują się nim również przedstawiciele nauki, w szczególności z dyscyplin takich, jak ekonomia, finanse i zarządzanie. Wciąż pojawia się wiele publikacji o audycie wewnętrznym (najważniejsze zostaną wymienione w dalszej części artykułu)[1]. Audyt wewnętrzny jest przedmiotem wielu (jeśli nie większości) konferencji dotyczących rachunkowości, finansów i zarządzania.

Spora część tych publikacji i referatów ma jednak charakter co najwyżej popularnonaukowy; problem jest w nich rozpatrywany z punktu widzenia formalnoprawnego i metodyczno-praktycznego. W polskiej literaturze nie ma opracowań, które omawiałyby i komentowały teoretyczne podstawy audytu wewnętrznego. Dotyczy to również tych publikacji, w których w tytułach zawarto sformułowanie „teoria audytu wewnętrznego" lub podobne (Saunders, 2002; Kuc, 2002; Winiarska, 2005). Brakuje w nich bowiem głębszych odniesień do aspektów ontologicznych audytu wewnętrznego, nie wspominając już o próbach interpretatywnego czy krytycznego spojrzenia na jego funkcjonowanie. Publikacje te nie rozważają ani nie omawiają głębiej istoty, znaczenia, determinant, skutków i atrybutów audytu wewnętrznego. Określenie „teoria" odnosi się w nich raczej do usankcjonowanych prawnie lub zwyczajowo zasad działania, a nie do ściśle naukowego rozumienia terminu[2].

Celem niniejszego artykułu jest uzupełnienie tej luki w polskiej literaturze naukowej poprzez prezentację wybranych teorii audytu wewnętrznego, omawianych w piśmiennictwie zagranicznym (anglojęzycznym). Aby zrealizować ten cel, przeprowadziliśmy obszerne studia literatury anglojęzycznej poświęconej problematyce audytu wewnętrznego, ze szczególnym uwzględnieniem opracowań na temat jego teoretycznych podstaw i koncepcji. Nie ograniczaliśmy ram czasowych studiów (sięgaliśmy do opracowań zarówno najstarszych, jak i najnowszych)[3]. Ostatecznie uznaliśmy, że w artykule zaprezentujemy sześć teorii, które uważamy za szczególnie ważne lub interesujące z punktu widzenia poznawczego oraz możliwości badawczych. W podsumowaniu wskazujemy problemy (pytania) badawcze wynikające z przyjęcia każdej z tych teorii jako podstawy badań (przede wszystkim empirycznych).

---

[1] Najważniejsze pozycje to: Knedler, Stasik (2007), Kiziukiewicz (2007), Kuc (2008), Herdan i in. (2009), Krawczyk, Mikołajczyk (2009, 2010), Piaszczyk (2009), Opolski (2010), Moeller (2011), Lisiński (2011), Skoczylas-Tworek (2014).

[2] Teoria naukowa jest przez nas rozumiana jako całość logicznie spoistych uogólnień, wywnioskowanych na podstawie ustalonych faktów naukowych i powiązanych z dotychczasowym stanem nauki. Ma ona na celu wyjaśnienie przyczyny lub układu przyczyn, warunków, okoliczności powstawania i określonego przebiegu danego zjawiska (https://pl.wikipedia.org/wiki/Teoria_naukowa).

[3] Przegląd obejmował prawie 120 pozycji anglojęzycznych; najstarsza została wydana w 1970 r. W bibliografii znalazły się tylko te z nich, do których odwoływaliśmy się w artykule. Pozostałe nie miały znaczenia dla realizacji jego celu.

1. Teoria agencji

Teoria agencji odnosi się do relacji między właścicielem przedsiębiorstwa a jego menedżerem. Pierwszy z nich zwany jest pryncypałem, a drugi agentem[4]. Agent działa na rzecz, w imieniu lub jako reprezentant pryncypała w celu maksymalizacji jego korzyści. Obie strony połączone są kontraktem[5], zgodnie z którym jedna strona (pryncypał) realizuje swoje cele, korzystając z usług drugiej strony (agenta) (Jensen, Meckling, 1976, s. 308). Istotą kontraktu jest zatem delegowanie zadań i kompetencji. Oddzielenie funkcji zarządzających od funkcji właścicielskich implikuje brak bezpośredniego dostępu właścicieli do informacji o przedsiębiorstwie i brak bezpośredniego wpływu pryncypała na jego funkcjonowanie (Ittonen, 2010, s. 16). Na asymetrię informacji nakłada się skłonność przedkładania przez agentów własnej korzyści nad interesy pryncypała. Agent może podejmować działania, aby realizować swoje cele (tzw. ukryte działanie, czyli realizacja własnych partykularnych interesów poza polem widzenia mocodawcy).

Teoria agencji wskazuje zatem na następujące problemy (Jeżak, 2012, s. 790–791):

a) asymetrię informacji między agentem a pryncypałem,
b) odmienną postawę wobec ryzyka wynikającą z różnic w pozycji obu stron relacji,
c) rozbieżność celów agenta i pryncypała,
d) trudności w obserwacji działalności agenta przez zwierzchnika.

Konieczne jest zatem stworzenie takiego mechanizmu, który ograniczałby asymetrię informacji oraz pozostałe problemy wynikające z relacji agencyjnych. Najbardziej naturalne wydaje się wprowadzenie ścisłego nadzoru pryncypała nad działaniami podejmowanymi przez agenta. Jednak po pierwsze, będzie to bardzo kosztowne, a po drugie, nie zagwarantuje całkowitego wyeliminowania problemu asymetrii informacji. Należy zatem szukać innych mechanizmów ochronnych. Jednym z nich jest audyt wewnętrzny, który zapewnia niezależną kontrolę pracy agentów[6].

2. Teoria kosztów transakcyjnych

Teoria kosztów transakcyjnych bada motywy i formy współpracy przedsiębiorstw z punktu widzenia tzw. kosztów transakcyjnych związanych z formułowaniem i zawieraniem kontraktu, jego monitorowaniem oraz późniejszą realizacją (Matthews, 1986, s. 905–910). To one decydują o powstaniu przedsiębiorstwa, jego strukturze i wielkości, a więc o alokacji zasobów w gospodarce. Często koszty transakcyjne rozumie się jako koszty

[4] Istnieją także inne określenia stron „pryncypał – agent", na przykład „mocodawca – pełnomocnik" czy „kierownik – agent".

[5] Jest to kontrakt w sensie ekonomicznym, a nie ściśle prawnym.

[6] Zdaniem wielu autorów, teoria agencji jest bardzo uproszczonym wyjaśnieniem relacji właścicieli z zarządami spółek. Przeciwstawia się jej teorię służebności (*stewardship*). Głosi ona, że menedżer dąży do sukcesu i samorealizacji, a interes właściciela postrzega jako zbieżny ze swoim. W teorii służebności mechanizmy kontroli menedżerów nie mają znaczenia (Jeżak, 2012).

utrzymania systemu ekonomicznego „w ruchu" (Gruszecki, 1994, s. 46). Zalicza się do nich między innymi koszty pozyskiwania informacji i wdrożenia kontraktów.

Przyczyną kosztów transakcyjnych są (Swinkels, 2012, s. 81):

a) ograniczona racjonalność; możliwości decydentów w kwestii podejmowania decyzji są ograniczone, gdyż występują niepełne kompetencje poznawcze,
b) oportunizm rozumiany jako świadoma chęć i dążenie do realizacji własnego celu (Williamson, 1998, s. 388); oportunizm nie polega jednak tylko na kierowaniu się własnym interesem, lecz na ujawnianiu informacji w sposób niekompletny bądź zniekształcony, zwłaszcza gdy podejmowane są świadome wysiłki w celu wprowadzenia w błąd i naruszenia interesów drugiej strony.

W świetle teorii kosztów transakcyjnych człowiek kontraktujący odznacza się ograniczonym racjonalizmem, oportunizmem oraz zachowaniem niekooperacyjnym, co ma związek z naturalnymi cechami psychiki (Kowalska, 2005, s. 45–64) i stanowi źródło niepewności relacji gospodarczych. Aby zmniejszyć ową niepewność, należy wprowadzić w struktury przedsiębiorstwa dodatkowe instytucje monitorujące procesy w celu zmniejszenia kosztów transakcyjnych. Kontrola prawidłowości procesów jest domeną audytu wewnętrznego. Audytor ma także za zadanie uzupełnić braki w informacji.

3. Teoria praw własności

Komplementarna w stosunku do teorii agencji jest teoria praw własności. Głosi ona, że podstawą rozwoju gospodarczego są własność i prawa z nią związane. To prawa własności warunkują wykorzystanie potencjału gospodarki oraz umożliwiają kwantyfikację osiągnięć jednych jednostek względem innych, wyzwalając dodatkowo inwencję indywidualną (Gorynia, 1999, s. 167). Tam, gdzie respektowane są dobra prywatne, w tym prawo własności, tam rynek będzie dobrze funkcjonować. Teoria praw własności zakłada także, że występują koszty transakcji, a informacja co do zasady nie jest doskonała (między innymi dlatego, że występują ograniczenia strukturalne) (Swinkels, 2012, s. 83). Podobnie jak teoria kosztów transakcyjnych, zakłada ona niekompletność kontraktów (Hart, 1989, s. 1757–1774).

Zasadność potrzeby audytu wewnętrznego w kontekście teorii praw własności jest wykazywana w odniesieniu do takich zjawisk w gospodarce, jak dezintegracja pionowa, *outsourcing*, subkontraktowanie oraz alianse. W tych przypadkach skuteczna realizacja praw własności jest uzależniona od kontroli nad zasobami przekazanymi do użytkowania innym podmiotom. Ponieważ nie ma pewności, że kontrakty zostaną właściwie wykonane (dlatego że są niepełne; ich immanentną cechą są luki i niejasności), należy wprowadzić odpowiedni mechanizm zabezpieczający. Może nim być właśnie audyt wewnętrzny, który pozwoli zidentyfikować niegospodarność, nadużycia itp. W praktyce proces ten nazywany jest zarządzaniem kontraktem (*contract management*), nadzorem nad kontraktem (*contract governance*), audytem dostawców itp. (Swinkels, 2012, s. 87).

Teoria agencji, teoria kosztów transakcyjnych oraz teoria praw własności[7] są najczęściej przywoływane w literaturze zagranicznej dotyczącej teoretycznych podstaw audytu wewnętrznego (przede wszystkim teoria agencji). Należy podkreślić, że wyjaśniają one potrzebę istnienia audytu, a przez to jego cele (choć w ograniczony sposób) i w pewnym stopniu atrybuty. Nie wyjaśniają natomiast w pełni jego istoty (mechanizmu). Paradoksalnie nie wskazują one również powodów, dla których audyt wewnętrzny jest stosowany w konkretnych organizacjach (wyjaśnimy to, prezentując teorię izomorfizmu).

Należy dodać, że niektórzy badacze negują sens kontroli w ogóle. Twierdzą oni, że nie dość, iż nie zwiększa ona efektywności i skuteczności działania organizacji, to może zaburzać cały system. W związku z tym jest zbędna, a nawet szkodliwa (Arwinge, 2013, s. 26). Podobnie można zatem powiedzieć o audycie wewnętrznym, który jest między innymi mechanizmem kontrolnym. Innymi słowy, nie ma powszechnej zgody co do tego, że (parafrazując Gombrowicza) audyt wewnętrzny niezbędny jest.

4. Teoria izomorfizmu instytucjonalnego

Ciekawym wyjaśnieniem zjawiska wdrażania i stosowania audytu w przedsiębiorstwach i innych organizacjach może być teoria izomorfizmu instytucjonalnego, która wywodzi się z nurtu nowego instytucjonalizmu (Szychta, 2014, s. 203). Koncepcję izomorfizmu instytucjonalnego opracowali DiMaggio i Powell (1983). Posłużyli się w swojej teorii pojęciem pola organizacyjnego definiowanego jako wszystkie organizacje tworzące pewien określony obszar życia instytucjonalnego (organizacje wytwarzające podobne produkty lub świadczące podobne usługi oraz ich najważniejsi dostawcy, klienci, kooperanci, a także organy regulacyjne). Uczeni dowodzili, że organizacje w polu upodabniają się do siebie, stają się izomorficzne, czyli zgodnie z etymologią tego słowa „równokształtne”[8]. Owa „równość kształtów” jest rozumiana szeroko – dotyczy struktur organizacyjnych, kultury, celów i metod działania, stosowanych narzędzi zarządzania itp.

Teoria izomorfizmu instytucjonalnego w powiązaniu z brakiem powszechnego i potwierdzonego niezbitymi dowodami przekonania o potrzebie kontroli w organizacjach sugeruje, że wdrażanie audytu wewnętrznego nie zawsze jest racjonalnym wyborem (podyktowanym i uargumentowanym przekonaniem, że spowoduje to poprawę funkcjonowania), lecz dokonuje się pod wpływem czynników instytucjonalnych. Innymi słowy, do wdrożenia audytu popychają organizację siły izomorficzne. Ze względu na rodzaj tych sił wyróżnia się trzy rodzaje izomorfizmu: koercyjny (przymusowy), mimetyczny i normatywny. W kontekście omawianej problematyki można stwierdzić, że (Swinkels, 2012, s. 138–140):

[7] Warto dodać, że są to teorie nurtu nowej ekonomii instytucjonalnej. Nurt instytucjonalny powstał jako opozycja do ekonomii neoklasycznej.

[8] Izomorfizm – gr. *isos* – równy, *morphe* – kształt (*Słownik wyrazów obcych PWN*, 1980).

a) w przypadku izomorfizmu przymusowego implementacja audytu wewnętrznego jest reakcją na presję oczekiwań ze strony społeczeństwa, ale także innych jednostek, od których dana organizacja jest uzależniona,
b) z izomorfizmem mimetycznym mamy do czynienia, gdy audyt wewnętrzny jest wdrażany jako akt naśladownictwa,
c) w przypadku izomorfizmu normatywnego audyt wewnętrzny jest rezultatem dążenia menedżerów jednostki do profesjonalizacji.

5. Teoria systemów (cybernetyczna)

Istotę audytu wewnętrznego[9], a nie jedynie potrzebę jego istnienia, wyjaśnia teoria systemowa[10]. Kluczowym pojęciem jest w niej system, a konkretnie tzw. system autonomiczny rozumiany jako „zespół elementów i powiązań między nimi będący więcej niż prostą sumą swoich elementów składowych" (Lech, 2011)[11]. Autonomia systemu oznacza zdolność do samoregulacji i samodzielnego podtrzymywania swojego istnienia. Odniesienie cybernetycznej teorii systemowej do audytu wewnętrznego wskazuje na jego kontekst regulacyjny (sterowniczy), który stanowi przecież jego istotę[12].

W ujęciu cybernetycznym audyt wewnętrzny może zostać potraktowany jako homeostat i korelator[13]. Podobnie jak homeostat w systemie autonomicznym, audyt ma na celu utrzymywanie stanu pożądanego. Monitoruje i analizuje procesy zachodzące w organizacji, wychwytując odstępstwa, błędy i nieprawidłowości. Dostarczane informacje służą do podejmowania przez zarządzających działań korygujących (kluczowy jest zatem wymiar informacyjny audytu wewnętrznego) [Bielińska-Dusza, 2011, s. 82–83].

O ile homeostat zapewnia jedynie bieżącą równowagę, o tyle korelator systemowy jest odpowiedzialny za adaptację do warunków otoczenia. Korelator to o wiele bardziej wyrafinowany mechanizm niż homeostat, ponieważ umożliwia uczenie się. Audyt wewnętrzny działający jako korelator wskazuje możliwości usprawnień, poprawy funkcjonowania organizacji, mówiąc obrazowo – jej przejścia na wyższy poziom rozwoju. Identyfikuje także szanse i zagrożenia. Oczywiście funkcjonowanie systemu bez korelatora (jedynie z homeostatem) jest możliwe, lecz taki system będzie prymitywny (Lech, 2011).

[9] Czyli to, co jest w nim zasadnicze.

[10] Istnieje kilka klas (odmian) teorii systemowej. Tutaj mamy na myśli tradycyjne podejście cybernetyczne, a nie na przykład teorię systemów społecznych Luhmanna.

[11] Fundamentalna definicja ogólnej teorii systemów określa system po prostu jako „zbiór elementów pozostających we wzajemnych relacjach" (Bertalanffy, 1984, s. 68).

[12] Naszym zdaniem teoria systemów jest najważniejszym wyjaśnieniem istoty audytu.

[13] Są to dwa z sześciu wyróżnionych podsystemów (Lech, 2011).

6. Teoria autopoietycznych systemów społecznych

Sformułowana przez niemieckiego socjologa N. Luhmanna teoria, czerpiąca z dorobku nie tylko socjologii, ale także biochemii, jest odmiennym od tradycyjnego podejścia systemowego spojrzeniem na istotę systemu. Wspomniana odmienność polega przede wszystkim na tym, że system jest opisywany z perspektywy zewnętrznej (tzw. opis zewnętrzny, czyli relacje system – otoczenie), a nie głównie wewnętrznej (tzw. opis wewnętrzny, czyli relacje elementów w systemie). System społeczny funkcjonuje dzięki różnicy między nim samym a otoczeniem. Trwa dzięki temu, że wykonuje operacje, te zaś doprowadzają do samowytwarzania się (autopoezy[14]) systemu (inaczej: jego zmian) w reakcji na bodźce ze zmieniającego się otoczenia. Operowanie systemu polega na wyróżnianiu się części (podsystemów). Podejście Luhmanna jest często wykorzystywane do badań i analizy organizacji.

O istocie, strukturze i ewolucji systemu rachunkowości w świetle koncepcji Luhmanna pisała Sobańska (2012). Wskazywała, w jaki sposób system rachunkowości w przedsiębiorstwie ewoluuje poprzez różnicowanie się jego podsystemów w odniesieniu do otoczenia, czyli jak zróżnicowanie użytkowników informacji i ich potrzeb determinuje wyodrębnianie się różnych podsystemów rachunkowości (finansowa, zarządcza, podatkowa). W podobny sposób można analizować system audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie, kładąc nacisk na jego wewnętrzne zróżnicowanie uwzględniające różnych interesariuszy, a nie tylko właścicieli przedsiębiorstw (jak teoria agencji) czy posiadaczy praw własności (jak teoria praw własności)[15].

7. Inne teorie

W literaturze światowej dotyczącej audytu wewnętrznego autorzy odwołują się do bardzo różnych teorii i koncepcji, często jednak są to tylko zdawkowe nawiązania. Mówiąc obrazowo, audyt wewnętrzny i przywołana przez danego autora teoria „przecinają się" w pewnym punkcie, lecz autor nie wyjaśnia za pomocą tej teorii ani istoty audytu, ani potrzeby lub powodów jego istnienia. Spośród teorii, które posłużyły do takich wyjaśnień, a których nie omówiliśmy wyżej, warto wspomnieć o teorii pracy Marksa (*labour process theory*), proponowanej między innymi przez Mihreta (2014) jako alternatywa do teorii agencji, jego zdaniem niewystarczająco uzasadniającej potrzebę stosowania audytu wewnętrznego w gospodarce.

Czasami w analizowanych przez nas publikacjach autorzy piszą o teoriach, które naszym zdaniem nie są nimi w sensie naukowym – przyjmują raczej kształt metafor

[14] Od greckich słów: *auto* – samo i *poiesis* – wytwarzanie. Pojęcie zastosowane przez biologów z Chile, H. Maturanę i F. Varelę. Luhmann przeniósł je do nauk społecznych.

[15] Istnieje również możliwość analizowania i badania empirycznego roli audytu wewnętrznego w organizacji jako autopoietycznym systemie społecznym. Mamy na myśli w szczególności rolę audytu wewnętrznego w komunikacji, która jest kluczowa dla takiego systemu.

(jeżeli określamy je mianem teorii, to słowo „teoria" powinno być wzięte w cudzysłów). Metafora tym różni się od teorii, że wyjaśnia dane zjawisko (na przykład audyt wewnętrzny) przez odniesienie do jakiegoś łatwego do wyobrażenia obiektu. Obiekt (pojęcie) obrazujący dane zjawisko ma z nim tylko część cech wspólnych, reszta jest inna. Metafora oddaje tylko część prawdy o opisywanym zjawisku, wskazuje określony jego aspekt. Przede wszystkim jednak metafora przedstawia rzeczywistość w sposób uproszczony, by ułatwić poznanie (co jest przecież funkcją metafory); ma charakter bardziej popularny niż naukowy. Przykładem takiej „teorii" – metafory jest „teoria" policjanta (audytor, jak policjant, ma wykrywać nadużycia)[16].

Podsumowanie

Audyt wewnętrzny w organizacji może być rozpatrywany z punktu widzenia różnych teorii. Te, które wybraliśmy do omówienia w artykule, z jednej strony są najbardziej fundamentalne i oczywiste[17] (jak teoria agencji i cybernetyczna teoria systemów) lub najczęściej przywoływane w literaturze zagranicznej (ponownie teoria agencji, a także teoria kosztów transakcyjnych i teoria praw własności), a z drugiej strony najbardziej interesujące i aktualne (teoria izomorfizmu instytucjonalnego oraz teoria systemów autopoietycznych).

Jedne teorie dowodzą potrzeby istnienia audytu wewnętrznego w gospodarce, inne mogą służyć do opisu jego roli w organizacji jako systemie lub do wyjaśnienia, dlaczego został w niej zastosowany. Każda z nich pozwala nieco inaczej spojrzeć na problem audytu wewnętrznego. Tym samym każda wyznacza nieco inne kierunki badawcze. Przedstawiono je w tabeli 1.

Tabela 1. Wybrane teorie w odniesieniu do audytu wewnętrznego a problemy (pytania) badawcze

Teoria	Problem badawczy (pytanie badawcze)
Agencji	Czy, jak i w jakim stopniu audyt wewnętrzny niweluje negatywne zjawiska w relacji agencyjnej?
Kosztów transakcyjnych	Czy, jak i w jakim stopniu audyt wewnętrzny przyczynia się do obniżenia kosztów transakcyjnych?
Praw własności	Czy, jak i w jakim stopniu audyt wewnętrzny wzmacnia możliwość egzekwowania praw własności?

[16] Nie negujemy, rzecz jasna, sensu stosowania takich metafor w nauce. Wręcz przeciwnie, uważamy je za cenne, gdyż oprócz walorów poznawczych wskazują one możliwości badawcze, których moglibyśmy nie dostrzec, patrząc z punktu widzenia teorii *sensu stricto*.

[17] W tym sensie, że nie sposób ich pominąć, a nie w tym, że są one banalne i dokładnie opisane w polskiej literaturze w odniesieniu do audytu.

Teoria	Problem badawczy (pytanie badawcze)
Systemów w ujęciu cybernetycznym	Czy, jak i w jakim stopniu audyt wewnętrzny spełnia funkcję homeostatu i korelatu systemu organizacji?
Autopoietycznych systemów społecznych	Jaka jest i jak się kształtuje struktura systemu audytu wewnętrznego w organizacji w relacji do zmian jej otoczenia? Jaką rolę odgrywa audyt w procesach komunikacyjnych będących istotą rozwoju organizacji jako systemu?
Izomorfizmu instytucjonalnego	Czy i jak presja izomorficzna wpływa na wdrażanie i stosowanie audytu wewnętrznego w organizacjach?

Źródło: opracowanie własne.

Literatura

Arwinge O. (2013), *Internal Control. A Study of Concept and Themes*, Chapter 2 *The control system of the firm*, Springer, Berlin, Heidelberg.

Bertalanffy L. (1984), *Ogólna teoria systemów. Podstawy, rozwój, zastosowania*, PWN, Warszawa.

Bielińska-Dusza E. (2011), *Charakterystyka systemu audytu wewnętrznego*, [w:] M. Lisiński (red.), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, PWE, Warszawa.

DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983), *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, „American Sociological Review", 48 (2), s. 147–160.

Gorynia M. (1999), *Przedsiębiorstwo w nowej ekonomii instytucjonalnej*, „Ekonomista", 6.

Gruszecki T. (1994), *Przedsiębiorca w teorii ekonomii*, Cedor, Warszawa.

Hart O. (1989), *An economist's perspective on the theory of the firm*, „Columbia Law Review", 89 (7).

Herdan A., Stuss M., Krasodomska J. (2009), *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.

Jensen M.C., Meckling W.H. (1976), *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, „Journal of Financial Economics", 3.

Jeżak J. (2012), *Ład wewnątrzkorporacyjny w świetle różnych teorii a wyzwania współczesności*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia", 51.

Ittonen K. (2010), *A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports*, University of Vaasan Yliopisto, Vaasa.

Kiziukiewicz T. (red.) (2007), *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.

Knedler K., Stasik M. (2007), *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, wyd. drugie zm. i uzup., Polska Akademia Rachunkowości, Łódź.

Kowalska K. (2005), *Kontraktowanie i koszty transakcyjne w nowej ekonomii instytucjonalnej*, „Gospodarka Narodowa", 7–8.

Krawczyk M., Mikołajczyk B. (2009), *Audyt wewnętrzny i zewnętrzny – narzędziem wspierania kierownictwa w kreowaniu rozwoju i przewagi konkurencyjnej instytucji finansowych*, [w:] B. Filipiak, B. Mikołajczyk (red.), *Rynki finansowe w rozwoju podmiotów gospodarczych*, Difin, Warszawa.

Krawczyk M., Mikołajczyk B. (2010), *Audyt wewnętrzny w teorii i praktyce ubezpieczeniowej*, PWE, Warszawa.

Kuc B.R. (2008), *Kontrola – kontroling – audyt. Podobieństwa i różnice*, Wydawnictwo PTM, Warszawa.

Kuc B.R. (2002), *Audyt wewnętrzny: teoria i praktyka*, Wydawnictwo PTM, Warszawa.

Lisiński M. (red.) (2011), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, PWE, Warszawa.

Matthews R.C.O. (1986), *The economics of institutions and the sources of growth*, „Economic Journal", 96 (384).

Mihret D.G. (2014*), How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative*, „Critical Perspectives on Accounting", 25 (8).
Moeller R. (2011), *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
Opolski K. (red.) (2010), *Audyt strategiczny. Szansa na poprawę pozycji rynkowej firmy*, wyd. drugie, CeDeWu, Warszawa.
Piaszczyk A. (2009), *Audyt śledczy*, Europejskie Centrum Ekonomiczne Prestiż, Lublin.
Saunders E.J. (2002), *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Edukator, Częstochowa.
Skoczylas-Tworek A. (2014), *Audyt we współczesnej gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
Słownik wyrazów obcych PWN (1980), PWN, Warszawa.
Sobańska I. (2012*), Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", 66 (122), SKwP, Warszawa.
Spraakman G. (1996), *The Use of Internal Audit Findings in Governmental Organizations: an Experimental Studies*, A Thesis in the Faculty of Commerce and Administration, Concordia University.
Swinkels W.H. (2012), *Exploration of a Theory of Internal Audit*, University of Amsterdam.
Szychta A. (2014), *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", 80 (136), SKwP, Warszawa.
Williamson O.E. (1998), *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu. Firmy, rynki, relacje kontraktowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
Winiarska K. (2005), *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa.

Źródła internetowe

https://pl.wikipedia.org/wiki/Teoria_naukowa (dostęp 15.01.2016).
Lech Ł. (2011), *Systemy autonomiczne – wprowadzenie*, https://lechlukasz.wordpress.com/2011/07/13/systemy autonomiczne/ (dostęp 12.01.2016).