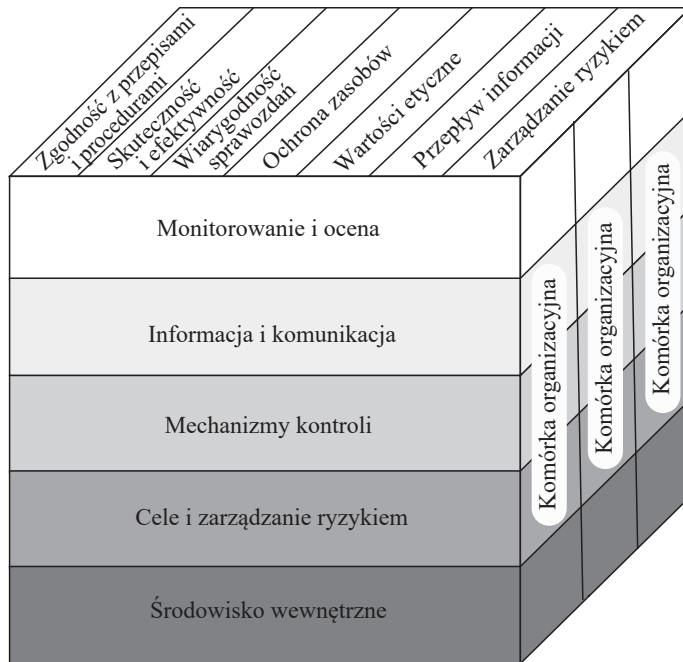


pięć elementów kontroli wewnętrznej, które stanowią klucz do właściwej części raportu. Zostały one przedstawione na rysunku 2. Za ważną uważa się zależność między celami, komponentami kontroli wewnętrznej, czynnościami i jednostkami je wykonującymi – wszystkie te płaszczyzny przecinają się wzajemnie, tworząc sieć powiązanych elementów.



Rysunek 2. Komponenty systemu kontroli wewnętrznej

Źródło: (Kańduła i in., 2023).

Pierwszym z pięciu elementów kontroli wewnętrznej, a zarazem podstawą struktury całego systemu, jest środowisko kontroli. Pojęcie to obejmuje czynnik ludzki – kompetencje i uczciwość pracowników, zasady etyczne, wartości, filozofię. Dotyczy także kompetencji zarządu, takich jak przydzielanie obowiązków, stosunek do pracowników i ogólny styl operacyjnego zarządzania. Jednym z głównych zadań kontroli wewnętrznej jest *compliance* – dbanie o zgodność z aktami prawnymi i pozostałymi normami. Środowisko kontroli nie może być jednak tylko „zgodne”, aby prawidłowo funkcjonować. Niektóre normy, takie jak wartości etyczne i uczciwość, nie są sformalizowane i stanowią raczej element kultury przedsiębiorstwa niż przedmiot aktów prawnych (COSO I, 2008). W tym zakresie szczególnie ważna jest rola wyższych szczebli organizacyjnych, od których zależy

proces kształtowania się zasad obowiązujących w jednostce. Stosowanie się do reguł i etyki we wszystkich aspektach działalności pozwala uniknąć negatywnych reperkusji i zapewnić długofalowe korzyści.

Warto dodać, że organizacja, jej klienci, partnerzy, dostawcy itp. mają różne oczekiwania i potrzeby. Wartości reprezentowane przez daną jednostkę muszą więc odpowiadać na zdywersyfikowane potrzeby i praktycznie nigdy nie jest możliwe wypracowanie idealnego modelu etycznego. Ponadto niektóre działania nastawione na ekonomiczny zysk, a także nieelastyczność w negocjacjach mogą działać na niekorzyść wizerunku jednostki i nie współgrać z jej etycznymi założeniami (COSO I, 2008).

Organizacja składa się z ludzi na różnych stanowiskach, jest zależna od każdego jej członka z osobna. Poszczególni pracownicy mogą mieć predyspozycje do działania na szkodę jednostki, jeśli zapewni im to w jakimś wymiarze korzyści. Może być to spowodowane zachętami i pokusami, jakie napotykać pracownicy. Nieumiejętne zarządzanie i kładzenie nacisku na efektywność w krótkim czasie mogą prowadzić do oszustw w zakresie sprawozdawczości finansowej. Jednocześnie kadra zarządzająca przyznając zbyt duże nagrody uzależnione od wyników lub ustalając minimalną i maksymalną kwotę premii zamiast jednej stawki, może się narażać na zarzut malwersacji motywowanej chęcią zysku (COSO I, 2008). Ograniczenie występowania takich czynników przekłada się na niższe ryzyko wystąpienia niepożądanych manipulacji i oszustw.

Kluczową rolę w tworzeniu środowiska kontroli odgrywa rada nadzorcza lub inny organ o podobnych zadaniach. Do obowiązków osób wysokiego szczebla organizacji należy sprawdzanie kompetencji pracowników i dopasowanie do nich wymagań, przydzielanie uprawnień i dywersyfikacja odpowiedzialności. Nie ma uniwersalnego sposobu prawidłowej kreacji środowiska kontroli wewnętrznej przez zarząd. Różnych działań będzie wymagać duże, formalnie zarządzane przedsiębiorstwo oraz małe, zarządzane w sposób nieformalny. W pierwszym przypadku potrzebna może być duża liczba aktów prawnych i formalnych norm, a także złożone schematy przenoszenia zadań i odpowiedzialności na podmioty niższych szczebli. W małym przedsiębiorstwie wystarczy może dobra komunikacja zarządu z resztą organizacji, wypracowanie odpowiedniej filozofii, stylu operacyjnego i przykładu (COSO I, 2008).

W raporcie COSO I proponuje się konkretne kryteria oceny środowiska kontrolnego. Jednak nie muszą one sprawdzić się w każdym przypadku i powinny służyć poznaniu elementów środowiska i ich ocenie. Lista kryteriów zawiera szereg pożądanych zjawisk i cech poszczególnych aspektów środowiska oraz pytania mające pomóc odbiorcy w ocenie.

Kolejnym elementem w procesie kontroli wewnętrznej jest ocena ryzyka. Według COSO dzieli się ona na dwa etapy – ustalenie celów i oszacowanie ryzyka. Ustalenie celów samo w sobie nie stanowi części procesu kontroli wewnętrznej, ale jest potrzebne do wyznaczenia ryzyka, które jest zależne od celów. W raporcie

przyjmuje się kategoryzację zawartą w definicji kontroli wewnętrznej, czyli podział na cele operacyjne, sprawozdawczości finansowej i zgodności z przepisami (COSO I, 2008). Jest to więc podział różny od przyjmowanego zazwyczaj w nauce zarządzania przedsiębiorstwem, gdzie wyróżnia się cele operacyjne, taktyczne i strategiczne (Maas, 2011).

Realizowanie celów operacyjnych ma prowadzić jednostkę do wypełnienia założonej misji poprzez działania ukierunkowane najczęściej na efektywność i wydajność. Cele sprawozdawczości finansowej sprowadzają się do zapewnienia wiarygodnej i rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Kategoria odnosząca się do zgodności z przepisami zapewnia natomiast przestrzeganie konkretnych norm i aktów prawnych, tworzących potrzebę i obowiązek ich przestrzegania lub zrealizowania. Wymienione kategorie mogą się uzupełniać, tj. jeden cel może należeć do dwóch lub trzech kategorii. Niezbędne jest ich wzajemnie powiązanie, tak by tworzyły spójną całość na wielu poziomach i były zgodne z charakterem i strategią działalności (COSO I, 2008).

Ryzyko należy rozpatrywać na płaszczyznach identyfikacji i analizy ryzyka, gdzie oba te procesy są powtarzalne i integralne w ramach kontroli wewnętrznej. Ryzyko może zostać zidentyfikowane na płaszczyźnie czynników wewnętrznych i zewnętrznych, a więc takich, na które jednostka ma bezpośredni wpływ lub nie. Identyfikacja powinna wykraczać poza schematy, wskazywać nowe obszary ryzyka, a jednocześnie wykorzystywać informacje uzyskane już w poprzednich procesach. Raport nie podaje uniwersalnego sposobu na klasyfikację tego elementu, jednak przyjmuje znane powszechnie wyznaczniki: istotność i prawdopodobieństwo (COSO I, 2008).

Na podstawie analizy danego ryzyka określa się odpowiednie działania zarządzających – nie jest to element kontroli wewnętrznej, aczkolwiek stanowi jej uzupełnienie w procesie zarządzania. Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka zwiększa się w obliczu zmian otoczenia w różnych aspektach, dlatego też równoległe z identyfikacją i zarządzaniem ryzykiem jednostki powinny przeprowadzać podobny proces w odniesieniu do wszelkiego rodzaju zmian wewnętrznych i zewnętrznych.

Według raportu organizacja powinna zwrócić szczególną uwagę na nowe otoczenie i nowych pracowników. Kluczowym czynnikiem w szacowaniu ryzyka jest czas – im szybciej następuje rozpoznanie, tym większe pole manewru w planowaniu działań na przyszłość. W przypadku mniejszych przedsiębiorstw oszacowanie ryzyka przebiegać może w sposób mniej formalny i prostszy. Do efektywnego procesu często wystarczyć może dobra komunikacja między szczeblami organizacji i angażowanie się zarządu lub kierownika w kontakty wewnątrz i na zewnątrz spółki (COSO I, 2008).

Czynności kontrolne to trzeci element kontroli wewnętrznej (pod względem kolejności omawiania, gdyż postrzeganie tego procesu jako następujących po sobie działań jest mylne). Tak jak ryzyka, czynności kontrolne dotyczą jednego celu lub więcej. Raport COSO I wspomina jedynie o kategoryzacji czynności

kontrolnych, unikając ich wyraźnego podziału teoretycznego. Procedury kontrolne bazują na polityce kontrolnej – przekazywanych często ustnie wytycznych, jak często, w jakich sytuacjach i w jaki sposób powinna być przeprowadzana procedura kontroli.

Wraz z postępowaniem technologicznym w XX i XXI w. powstała także potrzeba kontroli systemów informatycznych w zakresie przetwarzania danych, oprogramowania i ochrony dostępu. Czynności kontrolne w tych sektorach pozwalają na optymalizację pracy poprzez wykorzystanie potencjału komputerów i adaptowanie ich do swoich potrzeb. Kontrola jest też częścią ochrony danych wrażliwych przed wyciekami podczas ataków hakerskich lub za sprawą nieautoryzowanego dostępu. Podobnie jak w poprzednich etapach czynności kontrolne zależą od specyfiki jednostki i różnią się nawet w przypadku takich samych celów i ryzyka. Duże jednostki z założenia będą miały więcej złożonych czynności kontrolnych, natomiast mniejszym mogą wystarczyć podobne w zakresie działania, ale na mniejszą skalę i znacznie mniej sformalizowane (COSO I, 2008).

Wszystkie elementy systemu kontroli są połączone poprzez informacje i komunikację. Prawidłowo przekazywane informacje pozwalają jednostce na efektywne realizowanie zadań we wszystkich trzech obszarach celów. Są one zbierane poprzez systemy informacyjne, które następnie przetwarzają informacje i je raportują. Obiektem pracy systemów informacyjnych jest wszystko, co może być przydatne dla realizacji celów, a pozyskiwanie danych może odbywać się na różne sposoby: w trybie rutynowym i ciągłym lub też w procesie odbiegającym od pasywnej normy w celu pozyskania konkretnych wiadomości.

Systemy informacyjne zrewolucjonizowały finanse, tworząc łatwe, rzetelne i szybkie źródło informacji. Operacje zostały zintegrowane z informacjami, co umożliwiło łatwiejsze i szybsze zarządzanie zasobami, np. poprzez stosowanie reguły *just in time*, która zakłada utrzymywanie niewielkich zapasów i automatyczne ich zamawianie w razie potrzeby, co obniża koszty (COSO I, 2008). By informacje były relewantne, powinny spełniać kilka kryteriów: być aktualne, na czas, dokładne, dostępne i odpowiednie (COSO I, 2008). Brak którejś cechy może sprawić, że dana informacja nie będzie przydatna lub zadziała na szkodę jednostki.

Równoległe do informacji przebiega sieć komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej. Komunikacja wewnętrzna to sposób porozumiewania się członków organizacji poprzez tworzone do tego kanały oficjalne i nieoficjalne w celu bieżącej wymiany informacji i wielostronnego uświadamiania. Komunikacja musi się odbywać między wszystkimi szczeblami jednostki. Pracownicy wysokiego szczebla, np. zarząd lub kierownicy, muszą przekazywać pracownikom niższych szczebli kompetencje, aktualne informacje, a także uświadamiać o istotności komunikacji obopólnej. Z kolei osoby zatrudnione na niższych stanowiskach powinny komunikować się w obszarze działań operacyjnych, zauważonych problemów oraz całokształtu spostrzeżeń i wiedzy i przekazywać te komunikaty wyżej. O kanały komunikacji powinien dbać zarząd, tworząc nieskrępowane i drożne środowisko, w którym

Słowo „audyt” pochodzi z języka łacińskiego (*audire*) i oznacza „słuchać”, „badać”, „przysłuchiwać się”. W tych czasach dokonywano tzw. przesłuchań rachunków, polegających na wzajemnym badaniu przez urzędników państwowych wszelakiego rodzaju dokumentów, zwłaszcza dokumentów finansowych. Nie istniały jednak żadne instytuty audytorskie czy zrzeczenia, a prowadzenie rachunków i ich weryfikacja były dokonywane przeważnie indywidualnie (Winiarska, 2019). Od czasów starożytnych funkcjonowały zatem różne systemy audytorskie. Taki stan trwał aż do czasów współczesnych, a dokładniej do roku 1941, który uznaje się za początek formowania się audytu wewnętrznego. W roku tym w Stanach Zjednoczonych utworzone zostało pierwsze stowarzyszenie zrzeszające indywidualnych wewnętrznych audytorów – Instytut Audytorów Wewnętrznych. Celem powstania Instytutu było wyodrębnienie audytu wewnętrznego jako nowej dyscypliny (Winiarska, 2019).

Zgodnie z wydanymi w 2001 r. przez Instytut Audytorów Wewnętrznych pierwszymi *Międzynarodowymi standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego* audyt wewnętrzny to „niezależna działalność oceniająca wewnątrz organizacji. Utworzona w celu przeglądu księgowości, finansów oraz innej działalności operacyjnej stanowi podstawę zabezpieczającej i konstruktywnej funkcji usługowej w stosunku do zarządzania. Jako forma kontroli swoje zadanie realizuje przez mierzenie i ocenianie efektywności innych rodzajów kontroli” (za: Przybylska i Wróblewska, 2019, s. 25–26).

Natomiast zgodnie z definicją zawartą w *Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* z 2016 r. przez audyt wewnętrzny należy rozumieć działalność niezależną i obiektywną, mającą na celu przysporzenie wartości dodanej i udoskonalenie działalności operacyjnej organizacji, polegającą na dokonywaniu w sposób uporządkowany oceny procesów kontrolnych, zarządzania ryzykiem, a także ładu organizacyjnego, przyczyniających się do poprawy działania. Audyt wewnętrzny ułatwia osiągnięcie wyznaczonych celów, zapewniając o skuteczności prowadzonych procesów, również poprzez prowadzenie doradztwa dla organizacji (IIA, 2016, *Definicja audytu wewnętrznego*).

W polskim prawie pojęcie i rola audytu wewnętrznego zostały zdefiniowane w ustawie o finansach publicznych z 1998 r. (funkcjonującej w sektorze finansów publicznych od 2002 r.), z 2005 r. oraz z 2009 r. (Ustawa, 1998, 2005, 2009a). Bezpośrednią przyczyną obowiązku wprowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych było staranie się Polski o członkostwo w Unii Europejskiej. Był to jeden z wymogów przystąpienia naszego kraju do państw członkowskich Unii. Zgodnie z ustawą z 1998 r. audyt wewnętrzny był definiowany jako „ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskiwał obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności” (Ustawa, 1998, art. 35c, ust. 1).

Ostateczną i aktualnie obowiązującą definicję prawną wprowadzono w Ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Ustawa, 2009a). Pojęcie audytu

wewnętrznego zostało zdefiniowane jako „działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze” (Ustawa, 2009a, art. 272). Definicja ustawowa jest w znacznym stopniu zbieżna z definicją audytu wewnętrznego ujętą w *Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (IIA, 2016).

Przedstawione definicje jasno wskazują charakterystyczne funkcje audytu wewnętrznego. Powinien on charakteryzować się (Kubik, 2004, za: Winiarska, 2019): legalnością, co oznacza obowiązkową działalność na podstawie i w granicach przyjętych norm i zasad prawnych; gospodarnością dotyczącą efektywnego wykorzystania środków finansowych i materialnych, jak również zoptymalizowaniem działalności organizacyjnej; celowością, świadczącą o realizacji przyjętych w danej jednostce celów i kierunków działań; rzetelnością związaną z wypełnianiem powierzonych zadań w sposób rzetelny i sumienny oraz przestrzeganiem przyjętych wewnętrznych procedur danej jednostki, a także przejrzystością, czyli jawnością wszelkich działań dotyczących gospodarności i celowości wydatkowania środków finansowych.

W literaturze przedmiotu i w rozumieniu potocznym audyt wewnętrzny często utożsamiany jest z pojęciem kontroli wewnętrznej, co według przyjętych procedur i norm nie jest do końca poprawne. Jak podaje Czerwiński (2005), kontrola wewnętrzna, zgodnie z definicją Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), to narzędzie zarządzania, które wykorzystuje się do osiągnięcia pewności, że założone cele struktury zarządzania zostały w pełni zrealizowane (NIK, b.d.). Odpowiedzialność w tej mierze spoczywa na kierownictwie, które gwarantuje prowadzenie skutecznej kontroli wewnętrznej. Kałużny (1997, za: Szczepankiewicz, 2018) definiuje kontrolę jako rodzaj działania mający na celu uregulowanie i skorygowanie wszystkich działań i czynności, aby zapewnić ich efektywność i skuteczność.

Przytaczając powyższe definicje, stwierdzić należy, że kontrola jest sprawowana przez główny zarząd (tj. kierownictwo) danej jednostki czy organizacji. Kierownictwo przeprowadza proces kontroli, aby zapewnić, że założone cele zarządzania danej jednostki czy organizacji zostały osiągnięte. Kontrola jest działaniem mającym na celu zwiększenie efektywności i sprawności funkcjonowania danej jednostki organizacyjnej. Możliwe jest to poprzez mierzalne działania porównywania stanu rzeczywistego w danej jednostce czy organizacji ze stanem planowanym. Kałużny (1997, za: Szczepankiewicz, 2018) podsumowuje, że istotą kontroli jest ustalenie, czy dany wynik prowadzonej działalności jest zgodny z zamierzeniem, tj. ustalonym planem czy kierunkami działań, a także czy zastosowane środki i czynności były niewątpliwie potrzebne do realizacji zamierzonego stanu. Dzięki przeprowadzaniu kontroli możliwe jest wykrywanie i eliminowanie bieżących nieprawidłowości i błędów w danej jednostce (Szczepankiewicz, 2018). System

kontroli w ma na celu zapewnienie skuteczności i wydajności operacyjnej założonych celów gospodarczych danej jednostki, wiarygodności sprawozdawczości zwłaszcza sprawozdań finansowych oraz zgodności z obowiązującymi przepisami prawa (Ampuła, 2014).

Szczegółowo definiując audyt wewnętrzny w kontekście kontroli wewnętrznej, należy podkreślić, że audyt jest działaniem wspierającym daną jednostkę w zachowaniu efektywnej kontroli poprzez procedurę oceny skuteczności i produktywności, a także promowania niezbędnych i ciągłych usprawnień (IIA, 2016, *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*). Audyt wewnętrzny dokonuje swego rodzaju oceny systemu kontroli danej jednostki organizacyjnej na podstawie wniosków płynących z wszelkiego rodzaju audytów, np. operacyjnych, finansowych czy audytów zgodności (Ampuła, 2014). Winiarska (2019) przeciwstawiając definicję audytu wewnętrznego definicji kontroli wewnętrznej, wskazuje, że podstawową misją audytu wewnętrznego jest wspieranie zarządzania danej jednostki poprzez ocenę systemu kontroli wewnętrznej, monitorowanie, a nie korygowanie powstałych niedoskonałości systemu kontroli, sugerowanie, a nie opracowywanie zmian przepisów i regulacji prawnych i wewnętrznych oraz pomoc w identyfikacji i ocenie zagrożeń w działalności danej jednostki.

Na podstawie przytoczonych definicji dotyczących audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej stwierdzić należy, że audyt jest pojęciem szerszym, badającym system kontroli wewnętrznej danej jednostki organizacyjnej, dlatego też jest bardzo ważną działalnością w systemie zarządzania danej jednostki organizacyjnej.

W *Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (IIA, 2016) określono, że głównym celem audytu wewnętrznego jest systematyczna i uporządkowana ocena procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego oraz pomoc w usprawnianiu ich działania w danej jednostce. Według Szczepankiewicz i Dudka (2009) realizacji założonych celów audytu służą następujące zasady działania: odpowiedzialność kierownictwa jednostki dotyczącej systemu kontroli wewnętrznej, kierunek prowadzenia audytu wewnętrznego w celu poprawy działalności danej organizacji, wyznaczenie poziomu występowania ryzyka, niezależność, obiektywność i profesjonalizm w działaniach audytorów, wysoka jakość prowadzenia działań audytowych, a także komunikatywność w obiegu informacji. W związku z tymi zaleceniami audyt wewnętrzny w danej jednostce powinien obejmować wszystkie możliwe obszary działalności tej jednostki. Kierownictwo danej organizacji wyznacza przeważnie zakres głównych i szczegółowych celów, jakie organizacja ma zrealizować. Celem audytu będzie więc możliwość zapewnienia kierownictwa, że w badanym obszarze wyznaczone zadania i cele są efektywne, wydajne oraz zgodne z prawem i regulacjami (Czerwiński, 2005).

Jak ujmuje Winiarska (2019), cele wyznaczone przez kierownictwo wpływają bezpośrednio na funkcję prowadzenia audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny powinien przyczyniać się do wsparcia kierownictwa jednostki w możliwości transformacji przyjętych celów i zadań.

Wyróżnia się następujące cele i zadania audytu wewnętrznego w danej organizacji: wsparcie kierownictwa i ładu organizacyjnego, zapewnienie realizacji skutecznego systemu prowadzenia kontroli, zapewnienie przestrzegania przez organizację przepisów prawa i regulacji wewnętrznych, zapewnienie skuteczności zarządzania ryzykiem i rentowności prowadzenia procesów, wykrywanie nieprawidłowości, błędów i oszustw, zabezpieczenie majątku, wyznaczenie przyszłego rozwoju poprzez polepszenie wydajności i rentowności jednostki. Według Szczepankiewicz (2018) organizacja audytu wewnętrznego powinna obejmować wszystkie możliwe obszary działania danej jednostki. Audyt służy kierownictwu jednostki, aby zapewnić, że postawione przed jednostką cele, zadania i procedury są prawidłowo realizowane, wdrażane i przestrzegane.

Zadaniem audytu jest obiektywne informowanie kierownika jednostki o działalności instytucji, istniejących systemach kontrolnych, występującym ryzyku oraz jego minimalizowaniu, a także możliwości wprowadzania wszelakich usprawnień w celu zwiększenia efektywności działania danej jednostki (Winiarska, 2019). Zakres prac audytu wewnętrznego obejmuje sprawdzenie i ocenę jakości, skuteczności i adekwatności systemu kontroli wewnętrznej, a także jakości zleconych zadań wykonywanych przez poszczególne komórki organizacyjne (Czerwiński, 2005). Ponadto zgodnie z *Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* audyt wewnętrzny powinien wnieść swój wkład w proces zarządzania poprzez ocenę i ulepszanie systemu kontroli zarządczej, monitorowanie osiągnięcia założonych celów oraz zapewnianie utrzymania systemu wartości (IIA, 2016).

Czerwiński (2005) wyróżnia zadania podstawowe i szczegółowe przeprowadzania audytu wewnętrznego w danej organizacji. Do zadań podstawowych zalicza:

- przeprowadzenie analiz i oceny systemu kontroli wewnętrznej poprzez identyfikację i ocenę poszczególnych kontroli istniejących w systemie oraz przedstawienie opinii o wiarygodności badanych systemów kontroli wewnętrznej,
- wydanie opinii o wiarygodności opracowanych sprawozdań finansowych, które zostały oparte na dokonanej ocenie systemu kontroli,
- przedstawienie opinii o efektywności zarządzania ryzykiem w organizacji,
- przedstawienie oceny efektywności i racjonalności zarządzania.

Głównym zadaniem audytu wewnętrznego jest świadczenie usług kierownictwu z korzyścią dla całej organizacji poprzez obiektywny przegląd integralności systemu kontroli, zarządzania ryzykiem i organizacji jednostki (Winiarska, 2019). Jak podaje Winiarska, funkcje audytu wewnętrznego można sprowadzić m.in. do kierowania zasobów do obszarów najbardziej priorytetowych, tj. kluczowych, wykonywania pracy zgodnie ze standardami etycznymi, bezstronnego badania ważnych dla jednostki rzeczy, dostarczania wiarygodnych dowodów na poparcie ustaleń z przeprowadzonego audytu wewnętrznego, informowania kierownictwa o możliwościach udoskonalania prowadzenia kontroli wewnętrznej, a także

urzędów wykonują swoje czynności w imieniu gminy, zazwyczaj na podstawie pełnomocnictw udzielanych przez wójta, burmistrza czy prezydenta miasta. Wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta przypisane są zadania kierownika jednostki (Ustawa, 2009a, art. 276). Zadania danego urzędu, jego struktura z podziałem na konkretne wydziały, komórki, a także zakres prowadzonych czynności, w tym podział zadań nadzorczych między kierownikiem jednostki i jego zastępcami, obieg informacji czy zasady współpracy międzywydziałowej są określone zazwyczaj w regulaminach organizacyjnych tych jednostek.

W kontekście prawidłowej organizacji i funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, jakimi są jednostki samorządu terytorialnego, ważne jest, aby w poszczególnych regulaminach organizacyjnych urzędów wskazywać, że to kierownik jednostki, czyli wójt, burmistrz lub prezydent miasta, zapewnia warunki niezbędne do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. W regulaminie nigdy nie powinien znaleźć się zapis, że to poszczególny wydział czy komórka zapewnia niezbędne warunki do prowadzenia audytu wewnętrznego. W kontekście zapewnienia niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego ważne jest również, aby w regulaminie organizacyjnym wskazać, że prowadzenie audytu wewnętrznego należy do audytora wewnętrznego (nie do wydziału lub komórki), który ma za zadanie wspieranie kierownika jednostki w realizacji ustalonych celów i zadań poprzez dostarczenie niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej oraz przez czynności doradcze.

Aby zapewnić niezależność organizacyjną audytu wewnętrznego, w danym regulaminie organizacyjnym powinien istnieć zapis określający mechanizm podległości audytu wewnętrznego. W świetle obowiązujących przepisów prawa, tj. ustawy o finansach publicznych (Ustawa, 2009a art. 280), czy *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (IIA, 2016, standard 1110) kierownik komórki audytu (czyli audytor pełniący funkcję kierownika w wieloosobowej komórce audytu) podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki (wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta). Z kolei kierownik jednostki jest zobligowany zapewnić niezbędne warunki do prowadzenia niezależnego, efektywnego i obiektywnego audytu wewnętrznego, a także odrębność organizacyjną komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce (Ustawa, 2009a, art. 282). W strukturze organizacyjnej danego urzędu powinna być zatem wyodrębniona komórka audytu wewnętrznego.

W zakresie organizacyjnym i merytorycznym funkcja audytu wewnętrznego powinna podlegać bezpośrednio kierownikowi jednostki. Ponadto audyt wewnętrzny nie powinien być łączony z kontrolą wewnętrzną w jednej komórce czy wydziale. W przeciwnym razie nie zostanie spełniona zasada niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego, o czym szerzej można przeczytać w informacji o wynikach kontroli pt. *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego* (NIK, 2020) oraz raporcie pt. *Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli* (Ministerstwo Finansów, 2016a).

W raporcie Najwyższej Izby Kontroli (2020) został podany przykład jednostki samorządowej, w której zarządzeniu dotyczącym szczegółowych zasad funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego wskazano podległość organizacyjną kierownika Oddziału Audytu Wewnętrznego dyrektorowi departamentu, w którym działał zarówno audyt wewnętrzny, jak i kontrola. „W konsekwencji tych uregulowań kierownik Oddziału, posiadający kwalifikacje audytora, podlegał organizacyjnie osobie niemającej kwalifikacji do przeprowadzania audytu, sprawującej równocześnie nadzór nad oddziałem odpowiedzialnym za zadania m.in. w zakresie kontroli zarządczej” (NIK, 2020, s. 24). Ze względu na to, że audyt wewnętrzny ocenia wszystkie obszary działalności jednostki, nie powinien być również łączony z innymi komórkami wewnętrznymi zaangażowanymi w działalność operacyjną jednostki. Przyjęcie takiego rozwiązania może spowodować powstanie konfliktu interesów i naruszać obiektywizm audytora (Ministerstwo Finansów, 2016b). Niezależność organizacyjna i funkcjonalna audytu polega na rozdzieleniu działalności audytu od działalności pozostałych komórek organizacyjnych w celu zapewnienia obiektywizmu i zapobieżenia konfliktowi interesów. Bezpośrednia podległość audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki umożliwia skuteczne wspieranie go w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej i czynności doradcze (Ministerstwo Finansów, 2016a, s. 11).

Naruszeniem prawidłowej działalności audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego mogą być również prowadzone przez audytora czynności doradcze. Nie mogą się one odbywać na wniosek zastępców wójta, burmistrza, prezydenta miasta, skarbnika, sekretarza, kierowników jednostek organizacyjnych czy poszczególnych dyrektorów wydziałów. Audytor wewnętrzny może wykonywać czynności doradcze wyłącznie na wniosek kierownika jednostki (czyli wójta, burmistrza, prezydenta miasta) lub z własnej inicjatywy (Rozporządzenie, 2015, § 22). Nie ma w tym wypadku wskazanych innych podmiotów, które mogłyby wnioskować o przeprowadzenie czynności doradczych.

Nieprawidłowe funkcjonowanie audytu wewnętrznego może dotyczyć kwestii udzielania pomocy audytorowi w prowadzeniu zadania audytowego. Nie powinno się zdarzyć, że audytor wewnętrzny w uzasadnionych przypadkach korzysta nie tylko z pomocy ekspertów zewnętrznych, a również pracowników zatrudnionych w danej jednostce. W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny realizujący zadanie audytowe może korzystać wyłącznie z pomocy ekspertów (Rozporządzenie, 2015, § 6). W tym wypadku pomoc udzielona audytorowi wewnętrznemu przez pracowników zatrudnionych w danym urzędzie może spowodować naruszenie niezależności audytora wewnętrznego.

W tabeli 1 podano przykłady sytuacji, w których audyt wewnętrzny działa z naruszeniem zasad określonych w standardach oraz przepisach prawnych, wraz z proponowanymi rozwiązaniami.

Tabela 1. Hipotetyczne naruszenie zasad funkcjonowania audytu wewnętrznego w danej jednostce samorządu terytorialnego wraz z proponowanymi rozwiązaniami

Przyjęte rozwiązania	Naruszenie standardów, ustaw i rozporządzeń	Proponowane rozwiązania
<p>W regulaminie organizacyjnym danego urzędu, wśród zadań kierownika jednostki nie wskazano bezpośrednio, że zapewnia on warunki niezbędne do prowadzenia audytu wewnętrznego.</p>	<p>art. 282 (Ustawa, 2009a)</p>	<p>Regulamin organizacyjny określa organizację i zasady funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego oraz zadania przypisane do stanowisk zarządczych. W regulaminie wśród zadań wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, powinno być wymienione zadanie dotyczące zapewnienia warunków do prowadzenia audytu wewnętrznego.</p>
<p>Brak niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego. Stanowisko audytu wewnętrznego nie jest wyodrębnione, lecz podlega innemu wydziałowi urzędu.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • standard 1110: Niezależność organizacyjna • INTOSAI GOV 9140, pkt 7.2 • art. 277, art. 280, art. 282 (Ustawa, 2009a) 	<p>Należałoby wyodrębnić stanowisko audytu wewnętrznego lub komórkę audytu wewnętrznego z wydziału.</p>
<p>W regulaminie organizacyjnym wydziału jest zapis, że to wydział gwarantuje warunki funkcjonowania audytora i audytu wewnętrznego. Z kolei wydziałem kieruje dyrektor.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • standard 1110: Niezależność organizacyjna • standard 1111: Bezpośrednia współpraca z radą • art. 282 (Ustawa, 2009a) 	<p>Należałoby w regulaminie zapisać, że to wójt, burmistrz lub prezydent miasta (a nie wydział) gwarantuje warunki funkcjonowania audytora i audytu wewnętrznego.</p>
<p>Regulamin organizacyjny wydziału wskazuje, że prowadzenie audytu wewnętrznego w gminie lub mieście należy do wydziału. Wydział wspiera wójta, burmistrza lub prezydenta miasta w realizacji ustalonych celów i zadań poprzez prowadzenie systematycznej oceny kontroli zarządczej i czynności doradcze.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • standard 1010: Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego • art. 272, art. 275, art. 277 (Ustawa, 2009a) 	<p>Zgodnie z ustawą o finansach publicznych (Ustawa, 2009a) audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, a nie wydział. Ponadto audytor wewnętrzny wspiera kierownika jednostki w realizacji ustalonych celów i zadań poprzez prowadzenie systematycznej oceny kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.</p>
<p>Brak zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego w sytuacji, kiedy zgodnie z regulaminem organizacyjnym jednostki oddział audytu wewnętrznego i główny audytor merytorycznie podlegają wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta, natomiast organizacyjnie podlegają dyrektorowi wydziału odpowiadającego za organizację jednostki, w której funkcjonuje audyt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • standard 1100: Niezależność i obiektywizm • standard 1110: Niezależność organizacyjna • art. 280, art. 282 (Ustawa, 2009a) 	<p>Główny audytor i oddział audytu wewnętrznego nie powinni organizacyjnie podlegać dyrektorowi wydziału, lecz być niezależną i wyodrębnioną całkowicie jednostką, która bezpośrednio podlega kierownikowi jednostki, czyli wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta.</p>

cd. tabeli 1

Przyjęte rozwiązania	Naruszenie standardów, ustaw i rozporządzeń	Proponowane rozwiązania
Wydziałem odpowiadającym za organizację danego urzędu kieruje dyrektor, który ma do pomocy wyznaczonego zastępcę. W ramach wydziału funkcjonuje audyt wewnętrzny. Dyrektor reprezentuje wydział na zewnątrz i pełni funkcję organizatora wykonywania zadań dla wydziału.	<ul style="list-style-type: none"> • standard 1100: Niezależność i obiektywizm • standard 1130: Naruszenie niezależności lub obiektywizmu • art. 282 ustawy o finansach publicznych (Ustawa, 2009a) 	Zadania przypisane dyrektorowi ingerują w niezależność i obiektywizm audytora wewnętrznego poprzez umiejscowienie audytu w strukturze wydziału. W tym wypadku należałoby wydzielić oddział audytu z wydziału i podporządkować go bezpośrednio wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta.
Audytor wykonuje czynności doradcze na wniosek wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, jego zastępców, skarbnika, sekretarza, kierowników jednostek organizacyjnych i poszczególnych dyrektorów wydziałów.	§ 22 (Rozporządzenie, 2015)	Zgodnie z rozporządzeniem czynności doradcze mogą być wykonywane przez audytora wewnętrznego na wniosek kierownika jednostki lub z własnej inicjatywy audytora.
Możliwość udzielenia pomocy audytorowi w prowadzeniu zadania audytowego przez ekspertów zewnętrznych, a także pracowników zatrudnionych w danym urzędzie.	<ul style="list-style-type: none"> • standard 1120: Indywidualny obiektywizm • standard 1130: Naruszenie niezależności lub obiektywizmu • § 6 (Rozporządzenie, 2015) 	W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny może korzystać z pomocy wyłącznie ekspertów. Pomoc udzielona audytorowi przez pracownika może spowodować naruszenie niezależności.
Połączenie organizacyjne audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej.	<ul style="list-style-type: none"> • standard 1110: Niezależność organizacyjna • standard 1120: Indywidualny obiektywizm • standard 1130: Naruszenie niezależności lub obiektywizmu • INTOSAI GOV 9140, pkt 7.2 	Należałoby rozdzielić komórki audytu wewnętrznego i kontroli, gdyż funkcjonowanie ich w ramach jednej komórki organizacyjnej powoduje konflikt interesów i narusza niezależność w wypełnianiu obowiązków.

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowanie

Audyty wewnętrzne utworzono w celu wspierania kierownictwa danej jednostki czy organizacji w zarządzaniu jednostką. Dokonuje się to zwłaszcza poprzez prowadzenie systematycznej oceny kontroli zarządczej, sprawozdań finansowych, sprawozdań z wykonania budżetu oraz czynności doradczych, szczególnie w zarządzaniu ryzykiem. W rozdziale zaproponowano rozwiązania mające dostosować

to związane z nieustanną poprawą jakości usług i systemu audytu wewnętrznego. Od sprawności audytorów zależy bardzo dużo, w tym również realizowanie badań zgodnie z *Międzynarodowymi standardami* (IIA, 2016).

Wśród standardów atrybutów można wyróżnić:

- cel, usprawnienia i odpowiedzialność,
- niezależność i obiektywizm,
- biegłość i należyta staranność zawodową,
- program zapewnienia i poprawy jakości.

Zarządzanie audytem wewnętrznym powinno prowadzić do uzyskania wartości dodanej dla jednostki. Skuteczność działań można określić przez osiąganie zamierzonych celów i wypełnianie obowiązków, przy jednoczesnym przestrzeganiu *Kodeksu etyki i Międzynarodowych standardów*. O skuteczności można mówić też wtedy, gdy działania są dostosowane do nieustannie zachodzących zmian i są zgodne z definicją audytu wewnętrznego. Wszelkie plany, zasady, procedury muszą być konsultowane z kierownictwem. Zaufaniem nie powinien być obdarzony jedynie audytor wewnętrzny, ale także on sam powinien ufać innym i koordynować prace na różnych poziomach, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych (IIA, 2016, *Międzynarodowe standardy*).

W standardach jest też opisany charakter pracy audytora wewnętrznego. Powinna być ona uporządkowana i polegać na usprawnianiu procesów kształtujących ład organizacyjny, kontroli i systemu zarządzania ryzykiem. Oceny audytorów wewnętrznych powinny przedstawiać nowe spojrzenie na wdrożone w organizacji rozwiązania i zawierać zalecenia, które mogą w przyszłości przynieść organizacji korzyści. Z kolei system zarządzania ryzykiem może być uznany za efektywny przez audytora wówczas, gdy jest on zgodny z misją jednostki, odpowiednio identyfikuje ryzyko i dokonuje jego oceny, a działania podejmowane w stosunku do ryzyka są zgodne z apetytem organizacji na ryzyko (IIA, 2016, *Międzynarodowe standardy*).

Plan audytu wewnętrznego może być uznany za dobry, jeżeli zostanie szczegółowo opracowany i dobrze udokumentowany. Powinien on obejmować cel, zakres zadań, konieczne zasoby oraz czas potrzebny do przeprowadzenia zadania audytowego. Celem nie powinien być jedynie ostateczny wynik badania, lecz każde zadanie powinno mieć określony cel. Wykonywanie kolejnych zadań w odpowiednim zakresie powinno skutecznie prowadzić do realizacji całego planu. Zasoby, jakimi posługują się audytorzy wewnętrzni, muszą być odpowiednie i wystarczające, by osiągać wyznaczone cele, a zbierane informacje muszą dotyczyć konkretnego zadania, być wiarygodne i przydatne. Zwieńczeniem tych wszystkich starań powinny być sformułowane wnioski, poparte dokładnymi analizami i ocenami oraz dokładną dokumentacją, będącą fundamentem ich wiarygodności (IIA, 2016, *Międzynarodowe standardy*).

Uzyskane wyniki muszą zostać przedstawione kierownictwu. Przekaz informacji musi być dokładny, bezstronny, kompletny, przemyślany i jednoznaczny². Komunikaty, które są pozbawione nieprawidłowości, niezależne, oparte na faktach i zawierają wszystkie najważniejsze informacje dotyczące zadania, są łatwe do zrozumienia. Jeśli jednak wyniki obciążone zostaną pewnymi błędami, zarządzający audytem wewnętrznym zobowiązany jest do poinformowania i poprawienia nieprawidłowości u wszystkich osób, którym wcześniej zostały przedstawione wyniki (IIA, 2016, *Międzynarodowe standardy*).

Osoba zarządzająca audytem wewnętrznym musi stworzyć system monitorowania postępów i zapewnić jego działanie, aby kierownictwo mogło na bieżąco sprawdzać wyniki. Ponadto jeżeli przyjęty poziom ryzyka jest nieakceptowalny dla organizacji, osoba zarządzająca audytem jest zobligowana do skonsultowania tego z pracownikami wyższego szczebla, a na późniejszych etapach, jeśli decyzja nie zostanie zmieniona, musi to zostać zgłoszone organowi nadzorczemu organizacji (IIA, 2016, *Międzynarodowe standardy*).

Zgodnie z *Międzynarodowymi standardami* (IIA, 2016) wyodrębnia się następujące standardy działania:

- zarządzanie audytem wewnętrznym (standard 2000),
- charakter pracy (standard 2100),
- planowanie zadania (standard 2200),
- wykonywanie zadania (standard 2300),
- informowanie o wynikach (standard 2400),
- monitorowanie postępów (standard 2500),
- informowanie o akceptacji ryzyka (standard 2600).

W Polsce standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych określił w komunikacie minister właściwy do spraw finansów publicznych (Komunikat, 2016). Standardy te są zgodne z *Międzynarodowymi standardami*. Audytorzy wewnętrzni powinni kierować się nimi w czasie wykonywania swoich obowiązków (Ustawa, 2009, art. 273). Dodatkowo w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu doprecyzowano (Winiarska, 2017):

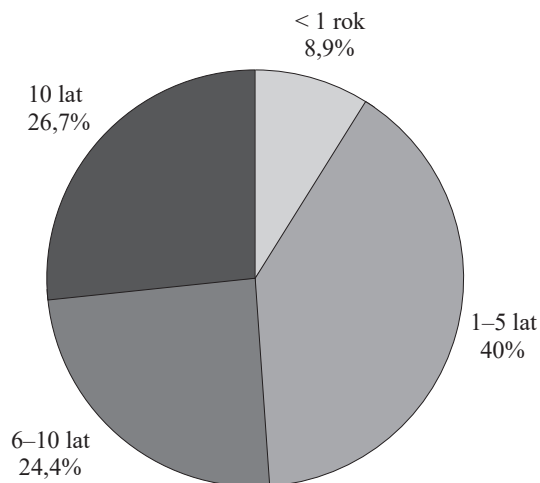
- formę dokumentacji efektów prac audytu wewnętrznego,
- skrupulatne wymagania co do planów audytu wewnętrznego,
- metody współpracy między pracownikami organizacji a osobą przeprowadzającą audyt wewnętrzny,
- system tworzenia sprawozdania z realizowanego audytu wewnętrznego.

² O skutecznej komunikacji w audycie wewnętrznym piszą np. Przybylska i in. (2020).

3. Postrzeganie kodeksu etyki i standardów audytu wewnętrznego przez audytorów wewnętrznych

Dla zilustrowania przestrzegania kodeksu etyki i standardów audytu wewnętrznego przez audytorów wewnętrznych w Polsce przeprowadzono badanie ankietowe między 11 a 21 maja 2021 r. Polegało ono na wypełnieniu elektronicznej ankiety. Zastosowano celowy dobór badanej grupy, w skład której wchodziło 45 audytorów z sektora publicznego i prywatnego. Ze względu na małą próbkę badawczą wniosków z badania nie można rozciągać na całą populację audytorów w Polsce. Mogą być one jedynie ilustracją znaczenia kodeksu etyki i standardów IIA w życiu zawodowym badanych osób. W grupie respondentów dominowały kobiety, które stanowiły 77,8% próby.

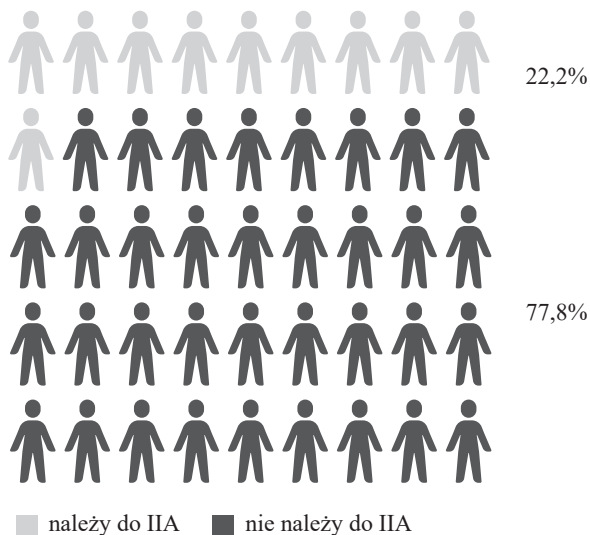
Dominująca grupa wiekowa wśród badanych to osoby w wieku 36–45 lat (48,9% badanych), powyżej 46 lat miało 37,8% osób, a wiek 25–35 lat zadeklarowało jedynie 13,3%. Jeżeli chodzi o staż pracy, to najczęściej wybieraną odpowiedzią była okres od 1 roku do 5 lat (rysunek 1). Niecałe 9% zadeklarowało staż pracy krótszy niż 1 rok. Blisko 1/4 badanych pracuje w zawodzie od 6 do 10 lat. Nieco liczniejsza była grupa audytorów wewnętrznych o stażu pracy powyżej 10 lat (26,7%).



Rysunek 1. Struktura respondentów według stażu pracy

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.

Wśród osób uczestniczących w badaniu niespełna 1/4 (22,2%) zadeklarowała przynależność do Instytutu Audytorów Wewnętrznych (rysunek 2).



Rysunek 2. Członkostwo badanych audytorów wewnętrznych w IIA

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.

Badani audytorzy w większości bardzo wysoko (46,6%) oraz wysoko (42,2%) ocenili swoją znajomość kodeksu etyki. Podobnie dobrą i bardzo dobrą ocenę znajomości standardów IIA zadeklarowało 82,3% respondentów. Swój obiektywizm i niezależność, które według definicji są filarem dobrego audytu wewnętrznego, większość zajmujących się nim osób ocenia na bardzo dobry. Patrząc szczegółowiej, można zauważyć, że blisko 1/3 badanych (31,1%) wystawiło sobie ocenę dobrą (4), a prawie połowa (48,8%) ocenia swoją niezależność na 5. Analogicznie blisko 58% respondentów bardzo wysoko ocenia swój obiektywizm, a 35,5% – dobrze. Jedynie 6,7% badanych twierdzi, że ich obiektywizm jest umiarkowany (rysunek 3).

Audytora powinny cechować obiektywizm i niezależność. Wyniki dotyczące tej kwestii są zadowalające, ponieważ znaczna część badanych oceniła się pod tym względem wysoko i uważa, że cechy te są podwalinami zawodu audytora. Audytorzy są również zgodni co do tego, jak powinny być kształtowane relacje między audytorami a audytowanymi, oraz co do odpowiedzialności za posiadane informacje oraz systemu, technik i metod audytu wewnętrznego.

Jeden z pierwszych standardów przedstawionych przez IIA dotyczy karty audytu wewnętrznego, która musi być zgodna z zapisami standardu 1000. Powinny być w niej zapisane cele audytu, uprawnienia audytora wewnętrznego i zasady