

Rozdział 2

ORGANIZACJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Bartosz Mikołaj Wołoszczuk

Wstęp

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych został wprowadzony w Polsce z początkiem 2002 r. Było to związane z wypełnieniem przez kraj obowiązku akcesyjnego do wspólnoty Unii Europejskiej, polegającego na efektywnym i przejrzystym wykorzystywaniu środków publicznych. Audyt wewnętrzny może być rozumiany jako instytucja finansów publicznych, ale też jako dyscyplina naukowa, która pojawiła się już w 1941 r. w Stanach Zjednoczonych, w momencie powołania Instytutu Audytorów Wewnętrznych (Institute of Internal Auditors – IIA).

Od prawnego zdefiniowania audytu wewnętrznego w polskim ustawodawstwie, czyli od 2002 r., do chwili obecnej pojawiło się wiele zmian w definicji i funkcjonowaniu audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, czyli m.in. w jednostkach samorządowych takich jak gminy, powiaty i województwa. Audyt wewnętrzny nie dotyczy tylko badania finansów publicznych, ale również systemu kontroli zarządczej, czyli zarządzania ryzykiem, ładem organizacyjnym, a więc wspierania kierownictwa w zarządzaniu daną jednostką. W działaniu tym kluczową rolę odgrywają niezależność i obiektywizm audytu, a także samych audytorów wykonujących zadania audytowe. Na audytorów nie może być wywierana jakakolwiek presja ze strony innych pracowników czy kierowników jednostek i organizacji. Niezależność audytorów przejawia się również w strukturze organizacyjnej danej organizacji czy jednostki. Polega ona na odrębności komórki audytu i bezpośrednim podleganiu kierownikowi jednostki, czyli np. prezydentowi miasta, burmistrzowi, marszałkowi województwa, w zależności od jednostki samorządowej, w której funkcjonuje audyt wewnętrzny.

Celem rozdziału jest ukazanie organizacji i funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle obowiązujących standardów i przepisów prawa krajowego i międzynarodowego. Uwzględniono szczególnie niezależność komórki audytu wewnętrznego i audytorów w strukturze organizacyjnej jednostek samorządowych.

Rozważania w dużym stopniu mają charakter teoretyczny i analityczny. Wykorzystano metodę jakościowej analizy treści (*content analysis*) oraz analizy danych zastanych (*desk research*)¹.

Zwrócono uwagę na omówienie podstawowych zagadnień dotyczących audytu wewnętrznego, jakie występują w literaturze przedmiotu i literaturze naukowej, przedstawiając definicje i genezę instytucji audytu, główne cele i kierunki rozwoju audytu, a także najważniejsze zadania i funkcje audytu wewnętrznego. Scharakteryzowano audytora wewnętrznego, tzn. jakie musi mieć cechy i jaką funkcję pełni w danej jednostce sektora finansów publicznych. Przedstawiono funkcjonowanie audytu wewnętrznego, w szczególności jego pozycję i organizację, odnosząc się do przepisów międzynarodowych i krajowych, tj. *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, a także obowiązujących przepisów Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Ustawa, 1998), Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Ustawa, 2009a) i przepisów wykonawczych zawartych w wydanych do nich rozporządzeniach Ministra Finansów z lat 2002, 2006, 2010 i 2015 odnoszących się do audytu wewnętrznego. Skupiono się również na szczegółowym przedstawieniu pozycji oraz istoty niezależności audytu wewnętrznego, które określone zostały w *Międzynarodowych standardach najwyższych organów kontroli* (INTOSAI GOV 9140, b.d.).

Rozważania te posłużyły przedstawieniu roli audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego, co opisane zostało w punkcie 4. W końcowej części rozdziału zawarto rekomendacje dotyczące prawidłowego funkcjonowania audytu wewnętrznego na podstawie przepisów prawa krajowego i międzynarodowych standardów w zakresie niezależności organizacyjnej i funkcjonalnej komórki audytu wewnętrznego i audytorów wewnętrzných.

1. Podstawowe definicje, cele i zadania audytu wewnętrznego

Badając kontekst historyczny istnienia audytu, za jego początki przyjąć można starożytne czasy Mezopotamii (3500 r. p.n.e.), gdzie pojawiały się udokumentowane zapisy weryfikujące prowadzenie transakcji (Winiarska, 2019). Systemy weryfikujące prowadzenie finansów znane były zarówno w starożytnej Grecji, jak i Rzymie.

¹ Analiza treści jest metodą badawczą polegającą na ustaleniu i opisywaniu językowych cech tekstów, natomiast analiza danych zastanych to metoda badawcza, która polega na analizowaniu i przetwarzaniu danych i informacji z istniejących źródeł oraz formułowaniu na ich podstawie wniosków. Analiza *desk research* oraz jakościowa analiza treści obejmują w znacznej mierze badanie dokumentów prawnych i literatury przedmiotu.

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

współpracy z kierownictwem w celu prawidłowego funkcjonowania kontroli wewnętrznej.

Niewątpliwie najważniejszą funkcją audytu wewnętrznego jest niezależność w ocenie istniejących systemów kontroli wewnętrznej. Ponadto audyt pozwala na ustalenie z kierownictwem jednostki m.in. celów i kierunków przyszłych działań, obowiązków i ograniczeń, prawidłowego postrzegania ryzyka i oceny bezpieczeństwa, a także zaleceń w celu minimalizacji istniejących problemów. Rola audytu wewnętrznego sprowadza się więc do pozyskania odpowiednich i niezawodnych dowodów, dzięki którym możliwe jest sformułowanie wniosków dotyczących prawidłowego działania danego kierownictwa w organizacji. Kierownictwo nie może polegać tylko na audycie, głównym kierunkiem mają być kontrole, które powinny funkcjonować bez względu na obecny w danej jednostce audyt (Winiarska, 2019).

Zakres audytu wewnętrznego dotyczy wszystkich czynności danej organizacji, tj. czynności finansowych, operacyjnych, administracyjnych, handlowych, kierowniczych. Ponadto obejmuje wszystkie poziomy struktury organizacyjnej, zarówno kierownictwo, jak i poszczególne osoby, odpowiadające merytorycznie w przypisanych im sprawach. Audyt wewnętrzny jako niezależna i obiektywna działalność wnosi do danej organizacji wartość dodaną. Winiarska (2019) wskazuje, że audyt nie może monitorować danej instytucji jedynie pod kątem wyszukiwania w niej różnych uchybień czy błędów, ale powinien przede wszystkim pomagać w znalezieniu sposobów na usprawnienie działalności instytucji. Audyt wewnętrzny służy badaniu całego systemu funkcjonowania instytucji. Daje odpowiedź, czy działalność danej organizacji, a więc wykonywanie zadań, przyjęte procedury, system kontroli, gwarantują realizację wyznaczonych przez instytucję celów i kierunków działań. Ocenie jest poddawane również możliwe ryzyko. Audyt może je wyeliminować prewencyjnie lub zastosować procedury, które zminimalizują ryzyko w przyszłości. Funkcja doradcza audytu polega na dostarczeniu kierownictwu jednostki niezbędnych informacji, które pomogą w podjęciu racjonalnych decyzji w systemie zarządzania instytucją.

Kwalifikacje audytora wewnętrznego są wskazane w polskim prawie (Ustawa, 2009a, art. 286) oraz w innych dokumentach. Szczegółowe uprawnienia audytorów są ustalone formalnie w kartach audytu wewnętrznego. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych audytorem wewnętrznym może być więc osoba, która posiada obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego; ma ponadto pełną zdolność do czynności prawnych, a także korzysta z pełni praw publicznych; nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe; posiada wyższe wykształcenie oraz kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego, do których zaliczyć można jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA),

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA) albo złożony w latach 2003–2006 z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów lub posiadanie uprawnień biegłego rewidenta, lub odbyłą dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymowanie się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Praktyka w zakresie audytu wewnętrznego składa się z udokumentowanych czynności związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego, który powinien odbywać się pod nadzorem wykwalifikowanego audytora wewnętrznego. Wymiar czasu praktyk nie powinien być mniejszy niż 1/2 etatu. Co ważne, udokumentowane czynności powinny być ponadto potwierdzone przez kierownika danej jednostki. Przepisy ustawy wskazują również dodatkowe czynności audytowe, np. audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). Za praktykę można uznać również nadzór lub wykonywanie czynności dotyczących kontroli prowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli (Ustawa, 2009a, art. 286).

Uprawnienia i odpowiedzialność audytorów wewnętrznych według *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* muszą być w sposób formalny ustalone w karcie audytu wewnętrznego oraz zatwierdzone przez kierownictwo wyższego szczebla, tj. kierownika jednostki (sektora finansów publicznych) (IIA, 2016).

W ustawie o finansach publicznych z 2009 r. wyróżniono dwie grupy audytorów: audytorów zatrudnionych w jednostkach oraz usługodawców, którzy nie są zatrudnieni w danej jednostce (Ustawa, 2009a, art. 275). Audytorzy zatrudnieni w jednostce są zobligowani do spełnienia wymagań określonych w ustawie o finansach publicznych. Druga grupa obejmuje usługodawców, czyli osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą lub jej nieprowadzące, spółki cywilne, spółki jawne, partnerskie oraz komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne lub osoby prawne zatrudniające w celu prowadzenia audytu w jednostce osoby, które spełniają warunki ustawowe (Ustawa, 2009a, art. 279).

Ustawa nadała również uprawnienia dla audytorów wewnętrznych, m.in. prawo wstępu do pomieszczeń, wglądu do dokumentów, informacji oraz danych do pozostałych materiałów, prawo do kopiowania, sporządzania odpisów, wyciągów, zestawień, wydruków. Natomiast pracownicy mają obowiązek udzielania informacji oraz wyjaśnień, jak również sporządzania i potwierdzania kopii, wyciągów czy zestawień itp. (Ustawa, 2009a, art. 282).

Obowiązki danego audytora wewnętrznego przedstawione są w karcie audytu, którą sporządza się w danej jednostce. Obowiązki podstawowe określone w karcie audytu pokrywają się z uprawnieniami określonymi w ustawie, natomiast karta audytu informuje również o tym, za co audytor wewnętrzny nie ponosi odpowiedzialności. Audytor w danej jednostce nie jest odpowiedzialny za realizowanie procesów zarządzania ryzykiem i procesy kontroli, jednak poprzez ustalenia i zalecenia z przeprowadzonego audytu pomaga kierownikowi jednostki we właściwym realizowaniu tych procesów. Nie jest także odpowiedzialny za wykrywanie przestępstw, ale powinien posiadać wiedzę, która pozwoli na zidentyfikowanie znamion przestępstwa. Audytor nie może również przyjmować i realizować takich zadań lub uprawnień, które w jakikolwiek sposób wychodziłyby poza zakres zarządzania jednostką (Winiarska, 2019).

Według Szymańskiej (2013) do podstawowych obowiązków audytora wewnętrznego można zaliczyć: niezależność, rzetelność i obiektywność w ustaleniu stanu faktycznego, wskazywanie występujących mankamentów i analizowanie ich przyczyn w kontroli zarządczej, współpracowanie z audytorami zewnętrznymi oraz innymi jednostkami, opiniowanie w sprawach adekwatnego, skutecznego i efektywnego prowadzenia kontroli zarządczej w obszarach ryzyka, przedstawianie zaleceń i usprawnień w celu wyeliminowania słabych stron kontroli zarządczej.

Audytor wewnętrzny musi posiadać wysokie umiejętności zawodowe, w tym odpowiednio postępować z ludźmi na wszystkich szczeblach danej organizacji. Z racji wykonywanej pracy powinien odnosić się z szacunkiem do audytowanych osób (Moczydłowska, 2004, za: Winiarska, 2019). W związku z tym audytor powinien wyróżniać się następującymi cechami osobowości: być skrupulatny w swoich działaniach, rzetelny, dociekliwy, wytrwały, zdolny do twórczego i samodzielnego myślenia, obiektywny w ocenie, komunikatywny, odporny psychicznie, a także w szybki sposób przyswajać wiedzę i przystosowywać się do zmieniającego się środowiska działalności (Szymańska, 2013).

Literatura przedmiotu wskazuje również wiele dodatkowych cech, jakie powinien mieć audytor wewnętrzny. Grocholski (2004) wyróżnia następujące cechy: pracowitość² i dynamizm w organizowaniu zadań, zrównoważenie w działaniu (opanowanie emocji w sytuacjach kryzysowych, asertywność), analityczne myślenie³, komunikatywność (umiejętność wyrażania poglądów), oryginalność rozwiązań i wydawanie rzeczowych zaleceń⁴. Od audytora wewnętrznego wymaga się nie tylko specjalistycznej wiedzy, ale także odpowiednich cech społecznych i indywidualnych. Cechy osobowości, jakimi powinien charakteryzować się audytor wewnętrzny, zostały również przedstawione w *Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. Audytora wewnętrznego powinny

² Grocholski (2004) nazywa ją energią.

³ Przez Grocholskiego (2004) zwane rygiorem i metodą.

⁴ Grocholski (2004) cechy te określił mianem wyobraźni i intelektualnej ciekawości.

cechować niezależność i obiektywizm (standard 1100), biegłość i należyta staranność (standard 1200). Ponadto audytor powinien dążyć do ciągłego rozwoju zawodowego (standard 1230) w celu poprawy jakości pracy.

Według Przybylskiej i Wróblewskiej (2019, s. 35) w ciągu lat miękkie kompetencje audytora „dorównały, jeśli chodzi o poziom istotności, kwalifikacjom formalnym”. Autorki wskazują, że wraz ze zmianami następującymi w świecie zmieniają się cechy i umiejętności audytora. Obecnie duży nacisk kładzie się na cechy osobowości audytora. To one stają się wyróżnikiem, a nie jedynie posiadana przez audytora wiedza. Audytorzy wewnętrzni stali się bezpośrednimi konsultantami kierownictwa danej jednostki w zakresie systemu kontroli wewnętrznej, identyfikowaniu i minimalizowaniu występującego w danej organizacji ryzyka, czyli zarządzania ryzykiem, prognozowania przyszłości, koordynowania metod zarządzania, w tym wskazywania naruszeń procedur i reguł zarządzania (Sawyer, 1996, za: Winiarska, 2019).

2. Uwarunkowania prawne audytu wewnętrznego

Audyty wewnętrzne w jednostkach sektora finansów publicznych pojawił się w związku z podjęciem odpowiednich uregulowań prawnych kontroli finansowej w celu zabezpieczenia wykorzystania w prawidłowy sposób środków publicznych. Uregulowania te były częścią negocjacji przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Komisja Europejska nałożyła na wszystkie kraje kandydujące obowiązek stworzenia nowoczesnego systemu, który zapewniłby poprawność oraz efektywność gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, a także gospodarowania mieniem (Potrzebowska, 2010).

Realizacja zobowiązań negocjacyjnych w wyżej wymienionym zakresie została prawnie zdefiniowana w znowelizowanej w 2001 r. ustawie o finansach publicznych (obowiązującej od 2002 r.), w rozdziale 5 „Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych”. Audyt wewnętrzny utożsamiany był wtedy z działaniami, których efektem było przedstawienie kierownikowi oceny funkcjonowania gospodarki finansowej danej jednostki. Ocena dokonywana była z uwzględnieniem kryteriów legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności (Ustawa, 1998, art. 35c, ust. 1). Audyt wewnętrzny obejmował w szczególności badania dowodów księgowych, zapisów w księgach rachunkowych, ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem, ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego (Ustawa, 1998, art. 35c, ust. 2). Można zatem przyjąć, że audyt wewnętrzny dzielił się w szczególności na audyt finansowy, audyt systemu i audyt działalności. Jak wskazuje Potrzebowska (2010), audyt traktowany był jako

nowoczesna kontrola wewnętrzna lub też kontrola zewnętrzna dokonywana od wewnątrz. Było to niewątpliwie powielanie zadań odrębnych form organizacyjnych, głównie kontrolnych. Jak podkreśla, „pierwotnie audyt wewnętrzny i jego rola nie były właściwie rozumiane” (Potrzebowska, 2010, s. 32).

W rozporządzeniu wykonawczym do ustawy, tj. Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzenia audytu wewnętrznego (Rozporządzenie, 2002), podkreślono, że podczas wykonywania audytu wewnętrznego dany audytor przeprowadza badania nad wiarygodnością sprawozdania finansowego, sprawozdania z wykonania budżetu, skupiając się przede wszystkim na przestrzeganiu zasad rachunkowości, zgodności poszczególnych zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi oraz zgodności wyżej wymienionych sprawozdań z zapisami ksiąg rachunkowych. Audytor został również upoważniony do dokonywania ocen adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli oraz ocen przestrzegania procedur, zarządzania ryzykiem i kierowania jednostką sektora finansów publicznych. Audytor prowadząc audyt wewnętrzny, został zobowiązany do dokonania oceny przestrzegania zasad celowości, oszczędności, efektywności oraz terminowości w prowadzeniu wydatków, realizacji zadań i zobowiązań (Rozporządzenie, 2002, § 2).

Jak wskazano w ustawie o finansach publicznych (Ustawa, 1998, art. 35e), audyt wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych prowadzony był przez audytora zatrudnionego w tej jednostce. Audytor wewnętrzny w strukturze danej jednostki podlegał bezpośrednio kierownikowi jednostki, co zapewniało organizacyjną odrębność przy wykonywaniu określonych zadań. Ustawa i rozporządzenie nie sformułowały przepisu prawnego w zakresie możliwego składu osobowego komórki audytu wewnętrznego funkcjonującej w danej jednostce. Zgodnie z art. 35f (Ustawa, 1998) plan audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu audytor wewnętrzny przedstawiał kierownikowi danej jednostki oraz Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego (z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego) do końca marca każdego roku (w przypadku sprawozdania) oraz do końca października każdego roku (w przypadku planu audytu).

Jak zauważa Potrzebowska (2010), trzy lata obowiązywania przepisów dotyczących audytu wewnętrznego charakteryzowały się ukierunkowaniem audytu głównie w stronę tzw. audytu finansowego. W Ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, obowiązującej od 1 stycznia 2006 r., definicja i rola audytu wewnętrznego zostały diametralnie zmienione. Definicja audytu wewnętrznego znalazła się w dziale I, w rozdziale 5 pt. „Audyty wewnętrzne oraz koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. Warto zauważyć, że w rozdziale tym ustawodawca skupił się wyłącznie na zakresie audytu wewnętrznego, a nie – jak w poprzedniej ustawie – także na kontroli wewnętrznej. Według art. 48 (Ustawa, 2005) za audyt wewnętrzny uznano działania obejmujące niezależnie prowadzone badania systemów zarządzania

i kontroli w danej jednostce, również procedur kontroli finansowej, oraz czynności doradcze w celu usprawnienia funkcjonowania tej jednostki. Dzięki temu kierownik danej jednostki uzyskiwał niezależną i obiektywną ocenę dotyczącą adekwatności, efektywności, a także skuteczności systemów. Tym samym nadano zupełnie nową formułę funkcjonowania audytu wewnętrznego.

Ustawa rozszerzyła katalog jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego, zwiększono również kwotę progową, wskazano ponadto, że w uzasadnionych przypadkach Minister Finansów może udzielić zgody na przeprowadzenie audytu w jednostkach audytorowi, którego zatrudniono w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej. W ustawie ponownie wskazano bezpośrednią podległość audytora wewnętrznego kierownikowi jednostki i organizacyjną odrębność. Stosunek pracy audytora był również chroniony przez Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego (Ustawa, 2005, art. 49 i art. 51). Nowością w ustawie był przepis art. 52, który pozwolił kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych utworzyć w swojej jednostce komórkę audytu wewnętrznego, w której mogli zostać zatrudnieni audytorzy oraz inni pracownicy, na czele których stał kierownik komórki.

Podobnie jak we wcześniejszej ustawie, audyt wewnętrzny przeprowadzało się na podstawie rocznego planu audytu (art. 53), który przedstawiano kierownikowi jednostki oraz Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego do końca października każdego roku, natomiast sprawozdanie z wykonania planu za rok poprzedni – do końca marca każdego roku. Szczegółowy sposób i tryb prowadzenia audytu wewnętrznego zostały określone przez Ministra Finansów w Rozporządzeniu z dnia 24 czerwca 2006 r. (Rozporządzenie, 2006).

W 2009 r. została uchwalona nowa ustawa o finansach publicznych (Ustawa, 2009a), która funkcjonuje do dzisiaj (wielokrotnie nowelizowana). Zawiera ona szereg nowych regulacji w zakresie organizacji i funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. W ustawie tej audyt wewnętrzny został opisany w dziale VI pt. „Audyty wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. W ustawie dokonano całkiem nowej interpretacji pojęcia audytu wewnętrznego. Według nowej definicji audyt wewnętrzny to działalność niezależna i obiektywna, polegająca na wspieraniu ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji założonych celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej, a także czynności doradcze. Ocena dotyczy w sposób szczególny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej (Ustawa, 2009a, art. 272). Ustawa wprowadziła również przepis mówiący o obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, natomiast jego nieprowadzenie wiąże się z naruszeniem dyscypliny finansowej i nałożeniu sankcji (Ustawa, 2009b, art. 65, pkt 7).

Kolejną zmianą w ustawie było zniesienie instytucji Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego oraz powołanie w to miejsce komitetu audytu. Komitet powołuje minister kierujący działem. Celem działalności komitetu audytu jest świadczenie usług doradczych na rzecz danego ministra w zakresie zapewnienia

funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Jednostki samorządu terytorialnego są wyłączone z powoływania komitetu audytu (Ustawa, 2009a, art. 288). W ustawie zawężono katalog jednostek, w których prowadzi się audyt, natomiast podtrzymano limit kwoty przychodów i wydatków w danej jednostce w wysokości 40 mln zł, jaki określony został w ustawie z 2005 r. Nowością w ustawie jest możliwość zlecenia przeprowadzenia audytu wewnętrznego usługodawcom, którzy nie są zatrudnieni w danej jednostce (art. 275).

Ważną zmianą w świetle funkcjonowania audytu wewnętrznego były również nowe terminy przygotowywania sprawozdania z wykonania planu audytu oraz sporządzania planu audytu (art. 283). Zgodnie z przepisami kierownik komórki audytu wewnętrznego przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na kolejny rok w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Plan ten kierownik komórki audytu przygotowuje do końca roku, natomiast sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni – do końca stycznia każdego roku. Dokumenty te są informacjami publicznymi, dzięki czemu mogą być udostępnione na wniosek. Ustawa ponownie (jak dwie poprzednie wersje) określiła, że kierownik jednostki zobowiązany jest do zapewnienia warunków niezależnego i obiektywnego prowadzenia audytu i odrębności organizacyjnej komórki audytu (art. 282). Szczegółowy tryb i zasady prowadzenia audytu wewnętrznego zostały określone w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Rozporządzenie, 2010).

3. Organizacja i niezależność audytu wewnętrznego na podstawie przepisów międzynarodowych i krajowych

Podstawą tworzenia standardów audytu wewnętrznego były funkcjonujące już od pewnego czasu standardy kontroli wewnętrznej (Winiarska, 2019). Były one wyznaczane przez wiele międzynarodowych instytucji, np. Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO), Kanadyjski Instytut Biegłych Rewidentów (Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA), Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC), Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) czy Komitet Kontaktowy Najwyższych Organów Kontroli Unii Europejskiej (Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union).

Komitet COSO w 1992 i 1995 r. opublikował raport dotyczący kontroli wewnętrznej pt. *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa*. Koncepcja ta została

zaimplementowana do standardów audytu przez Międzynarodowe Stowarzyszenie Dyplomowanych Specjalistów ds. Rachunkowości (Association of International Certified Professional Accountants) oraz przez Instytut Auditorów Wewnętrznych. Raport uznano za pierwszy model kontroli wewnętrznej, dzięki czemu został wykorzystany jako podstawowy schemat opracowania standardów audytu wewnętrznego.

Inną organizacją, która włożyła duży wkład w powstanie standardów audytu wewnętrznego, był Kanadyjski Instytut Biegłych Rewidentów (CICA), który w 1995 r. opracował *Wskazówki dotyczące kontroli* (CoCo). Były to wytyczne do tworzenia i oceny w danej organizacji systemów kontroli oraz sporządzania raportów. Były wykorzystywane we wszystkich typach organizacji (prywatnych, publicznych czy non profit) na każdym etapie zarządzania. Dzięki nim można było dokonać oceny funkcjonowania kontroli wewnętrznej i ryzyka działalności.

Kolejną organizacją, dzięki której powstały standardy audytu wewnętrznego, była Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Wydała ona standardy dotyczące kontroli – jej metodyki i praktyki (ISSAI 100-400), w których uwzględniono zasady kontroli: sektora publicznego (ISSAI 100), kontroli finansowej (ISSAI 200), wykonywania zadań (ISSAI 300) oraz zgodności (ISSAI 400). Dla standardów wydanych przez INTOSAI Komitet Kontaktowy Najwyższych Organów Kontroli Unii Europejskiej opracował *Europejskie wytyczne do stosowania standardów kontroli INTOSAI*. W dokumencie tym zostały również uwzględnione *Międzynarodowe standardy kontroli*, wydane przez Komitet Międzynarodowej Federacji Księgowych. Wytyczne europejskie charakteryzowały się większą szczegółowością niż standardy INTOSAI.

Jak zauważa Winiarska (2019), posługując się standardami audytu wewnętrznego, należy odwoływać się do zasad nadzoru korporacyjnego, kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem, które zostały opracowane wcześniej. W przeciwnym razie działalność audytu wewnętrznego może być nieefektywna we wspieraniu procesów organizacji. Należy również wspomnieć o roli międzynarodowych certyfikatów jakości, tzw. standardów ISO. W kontroli wewnętrznej oraz w audycie wewnętrznym występują standardy ISO 9000, czyli standardy zarządzania jakością i zapewnienia jakości. Wytycznymi do wyżej wymienionych standardów są standardy ISO 9001, ISO 9002, ISO 9003, ISO 9004. Standard ISO 9000 wprowadza do audytu i kontroli ściśle określone struktury i procedury, dzięki czemu możliwe jest zachowanie właściwej jakości oferowanych usług.

Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego zostały opracowane przez Instytut Auditorów Wewnętrznych. Ujednoliciły one zasady prowadzenia audytu w organizacji. Obejmują trzy podstawowe standardy: atrybutów (seria 1000), działania (seria 2000) i wdrożenia. W niniejszym rozdziale skupiono się na analizie standardów atrybutów, w których w szczególności zostały określone zasady niezależności, bezstronności i obiektywizmu.

Standardy atrybutów opisują zasady dotyczące organizowania audytu wewnętrznego i osób, które przeprowadzają audyt. Standardy działania określają rodzaje

wykonywanych czynności i wskazują kryteria służące ocenie audytu. Natomiast standardy wdrożenia są stosowane do różnych rodzajów zadań audytu i regulują wdrażanie standardów atrybutów i działania (Winiarska, 2019).

Standardy są przeznaczone dla audytorów wewnętrznych. Audytorzy są zobowiązani do „przestrzegania standardów dotyczących obiektywizmu, biegłości i należytej staranności zawodowej oraz standardów, które dotyczą wykonywanych przez nich obowiązków zawodowych” (IIA, 2016, s. 11). Zarządzający audytem wewnętrznym odpowiadają za ogólną zgodność prowadzonego w swojej organizacji audytu wewnętrznego ze standardami.

Według standardów atrybutów nr 1000 cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego muszą być zgodne z „Misją audytu wewnętrznego” oraz „Podstawowymi zasadami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”, „Definicją audytu wewnętrznego”, „Kodeksem etyki” i standardami oraz formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego (IIA, 2016, s. 13). Zarządzający audytem wewnętrznym musi więc przeglądać i w razie potrzeby okresowo aktualizować kartę audytu wewnętrznego oraz przedstawiać ją do zatwierdzenia przez kierownictwo wyższego szczebla i radę. Karta audytu wewnętrznego to oficjalny dokument, który określa cel, uprawnienia, a także odpowiedzialność audytu wewnętrznego. Karta wskazuje pozycję audytu wewnętrznego w strukturze danej organizacji, w tym charakter podległości między zarządzającym audytem wewnętrznym a radą, ponadto daje uprawnienia do dostępu do danych i niezbędnych informacji, personelu i majątku rzeczowego w zakresie, jaki jest wymagany w celu wykonywania zadań audytowych, oraz określa szczegółowy zakres działania audytu wewnętrznego. W karcie opisuje się również charakter prowadzenia usług doradczych przez audytora. Ostatecznie karta audytu wewnętrznego jest zatwierdzana przez radę (IIA, 2016, s. 13).

Według standardu 1100 audyt wewnętrzny musi być działalnością niezależną, a audytorzy wewnętrzni muszą kierować się obiektywizmem. Niezależność to inaczej brak występowania warunków i okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. Aby osiągnąć poziom niezależności niezbędny do skutecznego wykonywania obowiązków audytowych, zarządzający audytem wewnętrznym, czyli zazwyczaj kierownik komórki audytu wewnętrznego, musi mieć bezpośredni i nieograniczony dostęp do kierownictwa wyższego szczebla oraz rady. Poziom niezależności można uzyskać przez system podwójnego raportowania. Występujące problemy dotyczące niezależności muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, konkretnego zadania, prowadzonego audytu wewnętrznego i jego pozycji określonej w strukturze organizacji (IIA, 2016, s. 14).

Z kolei obiektywizm definiuje się jako bezstronną postawę intelektualną, która pozwala audytorom wewnętrznym przeprowadzić zadania z wiarą w możliwe efekty ich pracy oraz uniknąć jakichkolwiek ustępstw czy kompromisów co do jakości. Obiektywizm to wymaganie od audytorów, by nie podporządkowywali swoich

rozstrzygnąć w sprawach audytu opiniom innych osób. Występujące problemy dotyczące obiektywizmu muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, konkretnego zadania, prowadzonego audytu wewnętrznego i jego pozycji określonej w strukturze danej organizacji (Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d.).

Standard 1110 informuje o niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego. Zarządzający audytem wewnętrznym, czyli kierownik komórki audytu wewnętrznego danej organizacji, musi podlegać takiemu szczeblowi zarządzania w organizacji, który pozwoli audytorowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki. Zarządzający audytem wewnętrznym musi co najmniej raz na rok potwierdzać radzie (kierownikowi jednostki) organizacyjną niezależność funkcjonowania audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny jest niezależny organizacyjnie wtedy, gdy zarządzający audytem wewnętrznym, czyli kierownik komórki audytu wewnętrznego, podlega funkcjonalnie radzie lub kierownikowi jednostki. Podległość funkcjonalna radzie oznacza np., że rada zatwierdza kartę audytu wewnętrznego oraz plan audytu wewnętrznego oparty na analizie ryzyka, otrzymuje od zarządzającego audytem wewnętrznym informacje na temat działań audytu wewnętrznego w odniesieniu do planu i innych spraw, zatwierdza decyzje w sprawie powołania i odwołania zarządzającego audytem wewnętrznym, zadaje pytania kierownictwu i zarządzającemu audytem wewnętrznym, żeby ustalić, czy występują niepożądane ograniczenia zakresu lub zasobów. Jakiegokolwiek próby narzucenia zakresu audytu wewnętrznego, wpływania na sposób wykonywania pracy przez audytora i informowania o jej wynikach są niedopuszczalne (Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d., s. 2–3).

Standard 1111 zakłada, że zarządzający audytem wewnętrznym musi komunikować się i współpracować bezpośrednio z radą (kierownikiem jednostki). Komunikacja i współpraca polegają na uczestnictwie w posiedzeniach rady, dzięki czemu możliwa jest dyskusja na wczesnym etapie, np. przy szacowaniu danego ryzyka, opracowywaniu systemów czy procedur (Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d., s. 4).

Zgodnie ze standardem 1120 audytorzy wewnętrznymi muszą być bezstronni i wolni od wszelkich uprzedzeń. Ponadto są zobowiązani unikać jakiegokolwiek konfliktów interesów. Konflikt interesów zachodzi wtedy, gdy audytor wewnętrzny w swoich działaniach kieruje się sprzecznymi interesami zawodowymi lub osobistymi. Sprzeczne interesy mogą utrudnić audytorowi wykonywanie obowiązków w sposób bezstronny. Konflikt interesów występuje nawet wtedy, gdy nie dochodzi do nieetycznych czy niewłaściwych działań. Może również tworzyć wrażenie nieodpowiedniego zachowania, podważając zaufanie do audytów wewnętrznych, działalności audytu wewnętrznego i zawodu audytora w ogóle. Występowanie konfliktu interesów podważa zdolność audytora wewnętrznego do obiektywnego wypełniania swoich obowiązków. Indywidualny obiektywizm, definiowany w standardzie 1120, wskazuje m.in., że audytorzy wewnętrznymi realizują swoje

działania efektywnie i unikają stosowania ustępstw co do jakości wykonywania pracy. Audytorzy nie powinni być stawiani w takiej sytuacji, w której zdolność do wydawania obiektywnych i zawodowych osądów byłaby podana w wątpliwość (Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d., s. 5).

W momencie, w którym zostaną ujawnione rzeczywiste lub domniemane naruszenia niezależności lub obiektywizmu audytorów wewnętrznych, szczególnie tychże naruszeń muszą zostać ujawnione odpowiednim osobom. Standard 1130 zawiera przykłady naruszenia niezależności organizacyjnej lub indywidualnego obiektywizmu. Są nimi m.in. konflikty interesów, zwłaszcza o charakterze osobistym, ograniczenia zakresu badania czy dostępu do danych, personelu, majątku, a także ograniczenia zasobów (Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d., s. 6–7).

Zgodnie ze standardem 1200 zadania wykonywane przez audytora muszą być prowadzone z należytą starannością i biegłością. Jest to zawodowy obowiązek każdego audytora wewnętrznego. Biegłość definiowana jest przez standardy jako posiadanie specjalistycznej wiedzy, umiejętności i kompetencji potrzebnych do wykonywania obowiązków przez audytorów (Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d., s. 11).

Z kolei należyta staranność zawodowa omówiona jest w standardzie 1220, który określa, że audytorzy wewnętrzni są zobowiązani do wykazania się niezwykle starannością i umiejętnościami, jakich oczekuje się w rozważnym i kompetentnym działaniu, niezbędnym do osiągnięcia określonych celów, ładu organizacyjnego czy zarządzania ryzykiem i kontroli, wykorzystując przy tym odpowiednie techniki i mechanizmy (standard 1220, 1220.A1). Należyta staranność zawodowa nie oznacza jednak nieomyślności (Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d., s. 17).

Audytorzy wewnętrzni muszą dbać o ciągły rozwój zawodowy poprzez poszerzanie swojej wiedzy, umiejętności oraz innych kompetencji (standard 1230, Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d., s. 18). Z kolei zarządzający audytem wewnętrznym zobowiązany jest do opracowania i realizowania programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego (standardy 1300, Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, b.d., s. 19).

Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych są zamieszczone w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów (Ustawa, 2009a, art. 273, ust. 1).

Audyt wewnętrzny prowadzony jest w różnych jednostkach sektora finansów publicznych, m.in. w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, ministerstwach, urzędach wojewódzkich, izbach administracji skarbowej i innych państwowych jednostkach budżetowych, uczelniach publicznych, publicznych zakładach opieki zdrowotnej, agencjach wykonawczych, państwowych funduszach celowych. Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach samorządu terytorialnego, jeśli kwota dochodów i przychodów czy wydatków i rozchodów przekroczy wysokość

40 000 tys. zł (Ustawa, 2009a, art. 274, ust. 2, pkt 3). Ustawa określa w art. 275, że audyt wewnętrzny prowadzi zatrudniony w jednostce audytor wewnętrzny albo niezatrudniony w niej usługodawca.

Kierownikiem jednostki samorządu terytorialnego w myśl art. 276 ustawy jest odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. W jednostkach sektora finansów publicznych organizuje się działalność wieloosobowych lub jednoosobowych komórek audytu wewnętrznego. Komórkę audytu wewnętrznego jednostek samorządu terytorialnego tworzy się w danym urzędzie jednostki. Wieloosobowa komórka audytu wewnętrznego kierowana jest przez audytora wewnętrznego, który pełni funkcję kierownika komórki audytu wewnętrznego, natomiast w jednoosobowej komórce audytu kierownikiem jest zatrudniony audytor (Ustawa, 2009a, art. 277).

Audyt wewnętrzny może być zlecany usługodawcy w konkretnych przypadkach, tzn. w jednostkach, w których kwota dochodów i przychodów, jak również wydatków i rozchodów nie przekroczy 100 000 tys. zł, oraz jednostkach niezatrudniających więcej niż 200 pracowników. Ponadto audyt wewnętrzny może być również prowadzony przez usługodawcę w jednostkach samorządu terytorialnego, jeśli kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów ujęta w uchwale budżetowej jest niższa niż 100 000 tys. zł (Ustawa, 2009a, art. 278).

Artykuł 280 ustawy stanowi, że kierownik komórki audytu wewnętrznego bezpośrednio podlega kierownikowi jednostki. Kierownik danej jednostki, np. samorządowej (wójt, burmistrz, prezydent miasta), zobligowany jest do zapewnienia warunków niezbędnych do prowadzenia niezależnego, efektywnego i obiektywnego audytu wewnętrznego, w tym do zapewnienia odrębności organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego i ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce (Ustawa, 2009a, art. 282).

Audyt wewnętrzny przeprowadzany jest na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego, który opracowywany jest przez kierownika danej komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki do końca roku. Roczny plan audytu przygotowuje się na podstawie analizy ryzyka, badając w szczególności zadania, które wynikają z planu działalności w danej jednostce. Sprawozdanie z wykonania planu audytu sporządza się do końca stycznia każdego roku (Ustawa, 2009a, art. 283). Aby móc przeprowadzić audyt wewnętrzny w jednostce samorządu terytorialnego, audytor wewnętrzny musi otrzymać upoważnienie wydane przez kierownika jednostki, czyli odpowiednio wójta, burmistrza, prezydenta miasta czy przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego (Ustawa, 2009a, art. 287).

Przepisy wykonawcze ustawy o finansach publicznych dotyczące audytu wewnętrznego zawiera Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu

(Rozporządzenie, 2015). W rozporządzeniu zostały szczegółowo określone sposób i tryb prowadzenia audytu wewnętrznego, a także przekazywanie informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny przeprowadza audytor wewnętrzny na podstawie upoważnienia kierownika jednostki wydanego w formie pisemnej po okazaniu legitymacji służbowej lub dowodu tożsamości. Upoważnienie zawiera imię i nazwisko audytora, termin ważności upoważnienia, nazwę audytowanej jednostki lub osoby oraz podpis kierownika jednostki (Rozporządzenie, 2015, § 4).

Audytor wewnętrzny ma obowiązek dokumentowania wszystkich czynności i zdarzeń mających znaczenie dla audytu w jednostce. Prowadzi dokumentację dotyczącą zadania audytowego i pozostałą dokumentację, np. upoważnienie, dokumentację roboczą, dokumentację dotyczącą planu audytu, sprawozdanie z przeprowadzenia audytu, wyniki oceny audytu. Dokumentacja dotycząca zadania audytowego zawiera w szczególności: program zadania zapewniającego, tj. działania podejmowanego w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej, sprawozdanie z zadania zapewniającego, wynik czynności doradczych, notatkę informacyjną z prowadzenia czynności sprawdzających oraz dokumenty robocze dotyczące wyżej wymienionych spraw (Rozporządzenie, 2015, § 5). Audytor wewnętrzny prowadząc dane zadanie audytowe, ma możliwość skorzystania z pomocy ekspertów (Rozporządzenie, 2015, § 6).

Roczny plan audytu opracowuje kierownik komórki audytu wewnętrznego, biorąc pod uwagę analizę ryzyka, która określa sposób zarządzania ryzykiem w danej jednostce we wszystkich obszarach działalności, w szczególności wyznaczone cele i zadania danej jednostki, ryzyka wpływające na realizację wyznaczonych celów i zadań, a także wyniki audytów i kontroli (Rozporządzenie, 2015, § 7). W rocznym planie audytu kierownik komórki audytu wewnętrznego wskazuje obszary działalności, w których prowadzone będą zadania zapewniające, biorąc jednocześnie pod uwagę wyniki analizy ryzyka, priorytety kierownika jednostki czy też komitetu audytu, a także zasoby osobowe (Rozporządzenie, 2015, § 8). Ustalony plan audytu może zostać zmieniony po pisemnym uzgodnieniu między kierownikiem komórki audytu a kierownikiem jednostki (Rozporządzenie, 2015, § 10).

Po dokonaniu zadania zapewniającego audytor wewnętrzny sporządza sprawozdanie z jego realizacji, które następnie przekazuje audytowanemu i kierownikowi jednostki. W sprawozdaniu audytor przedstawia listę zaleceń, jakie musi wdrożyć audytowany, który następnie wskazuje osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń oraz informuje o tym pisemnie kierownika komórki audytowej i kierownika jednostki (Rozporządzenie, 2015, § 19). Następnie audytor wewnętrzny wykonuje czynności monitorujące i sprawdzające realizowanie zaleceń, a ich wynik przedstawia kierownikowi jednostki oraz audytowanemu w formie notatki informacyjnej (Rozporządzenie, 2015, § 20 i 21).

Oprócz działań związanych z prowadzeniem zadania audytowego audytor może również wykonywać na wniosek kierownika jednostki lub z własnej inicjatywy czynności doradcze, które mogą posłużyć kierownikowi jednostki w realizowaniu wyznaczonych celów i zadań. Cel i zakres czynności doradczych są uzgadniane między audytorem a kierownikiem jednostki (Rozporządzenie, 2015, § 22). Wykonując czynności doradcze, audytor może zaproponować kierownikowi jednostki metody czy działania służące usprawnieniu funkcjonowania jednostki (Rozporządzenie, 2015, § 24).

W wydanej przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli publikacji *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym INTOSAI GOV 9140. Międzynarodowe standardy najwyższych organów kontroli ISSAI* można przeczytać, że postrzeganie audytu wewnętrznego zmienia się w czasie. Nie traktuje się go już jako procedury administracyjnej, lecz jako istotną część ładu organizacyjnego (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 1.6). Organizując audyt wewnętrzny sektora publicznego, należy dążyć do „jak największej funkcjonalnej organizacyjnej niezależności służby audytu wewnętrznego” (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 1.7). Niezależność definiowana jest jako „wolność od zależności, wpływu lub kontroli innej osoby, organizacji lub państwa” (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 5.1). Określa się ją również jako wolność od okoliczności, które zagrażać mogą wykonywaniu obowiązków audytorskich w bezstronny sposób. Niezależność umożliwia przedstawianie bezstronnych i obiektywnych ocen, które przyczyniają się do prawidłowego realizowania audytu (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 5.1). Bezstronność (czyli obiektywizm) pozwala prowadzić zadania audytorskie w danej organizacji przez audytorów wewnętrznych. Zagrożeniem dla obiektywizmu może być konflikt interesów w obrębie poszczególnych funkcji czy szczebli organizacji. Konflikt ten należy koniecznie ujawniać (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 5.2.2). Niezależność i obiektywizm w audycie wewnętrznym są konieczne bez względu na to, w jakim ustroju politycznym audyt jest prowadzony. Dzięki temu audyt postrzegany będzie przez różne podmioty jako wiarygodny i bezstronny (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 6.1).

Rola i charakter funkcjonowania audytu wewnętrznego, związane z udzielaniem prawidłowych i bezstronnych informacji, zwłaszcza w sektorze finansów publicznych, wymagają, aby dana komórka audytowa prowadziła swoje zadania i obowiązki bez jakichkolwiek ograniczeń, tzn. „bez ingerencji lub nacisków” w badanym obszarze danej organizacji (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 6.2). Skuteczność audytu wewnętrznego w organizacji można osiągnąć poprzez wypracowanie odpowiednich relacji roboczych z pracownikami i kierownikami. Dzięki temu zwiększa się efektywność zarządzania ryzykiem, systemu kontroli wewnętrznej i ładu organizacyjnego (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 6.3).

Standardy INTOSAI GOV 9140 zawierają również konkretne kryteria oceny niezależności i obiektywizmu audytu wewnętrznego. Funkcja audytu wewnętrznego w danej organizacji jest ustalana na podstawie obowiązujących przepisów

i regulacji prawnych, podlega najwyższemu kierownictwu, umiejscowiona jest poza stanowiskami operacyjnymi i kierowniczymi komórki, w której prowadzony jest audyt, jest również odsunięta od wszelkich nacisków, także politycznych, ponadto nie pozwala prowadzić zadań audytowych pracownikom, którzy byli wcześniej odpowiedzialni za dane operacje, oraz wspiera osoby odpowiedzialne za ład organizacyjny (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 7.2). Dodatkowo kryteria oceny niezależności funkcji prowadzonego audytu wewnętrznego w sektorze publicznym mogą dotyczyć: wskazania obowiązków i uprawnień audytorskich w karcie audytu, osobowego i funkcjonalnego rozdziału audytora wewnętrznego od zadań i decyzji zarządczych, swobody zarządzającego audytem wewnętrznym w zakresie planowania audytów, a także jego zaangażowania w naborze personelu audytorskiego (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 7.3).

Niezależność audytora wewnętrznego jest konieczna, aby mógł on przeprowadzić obiektywną ocenę działalności kierownictwa. Prawidłowe funkcjonowanie komórki audytu wewnętrznego w organizacji przyniesie jej wartość dodaną. Komórka audytu powinna mieć prawo zgłaszania istotnych spraw osobom odpowiedzialnym za ład organizacyjny, posiadać zasoby do skutecznego realizowania swoich zadań za zgodą najwyższego kierownictwa. Brak wdrożonych działań i środków służących zachowaniu niezależności może przyczynić się do utraty zaufania pracowników do komórki audytu (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 8.1, 8.2).

Aby osiągnąć niezależność i obiektywizm komórki audytu wewnętrznego, zaleca się nadać jej odpowiednie umiejscowienie i status w obrębie organizacji, dzięki którym możliwe będzie wykonywanie określonych zadań z karty audytu przy współpracy z kierownictwem i pracownikami badanej jednostki (INTOSAI GOV 9140 (b.d.), pkt 9.1, 9.2).

4. Niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego w praktyce jednostek samorządu terytorialnego

Organem wykonawczym gminy jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta, który pełni swoją funkcję za pomocą jednostki urzędu gminy. Realizuje on zadania własne gminy (a w przypadku miast na prawach powiatu również zadania własne powiatu), a także zadania zakresu administracji rządowej, które zostały zlecone na mocy ustaw lub przejęte na podstawie porozumień⁵. Co ważne, pracownicy danych

⁵ Na temat zadań jednostek samorządu terytorialnego piszą m.in. Banaszewska, Kańduła i Przybylska, 2020).

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. |
| Audytór 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 audytór 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

Audyt wewnętrzny 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

funkcjonowanie i organizację audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego do zasad prawnych oraz przynieść korzyść organizacji. Niewątpliwie funkcja audytu wewnętrznego, zwłaszcza w jednostkach sektora finansów publicznych, musi być stale wzmacniana dla sprawnego działania systemu kontroli zarządczej organizacji, efektywnego zarządzania ryzykiem, ładem organizacyjnym, a także wspierania kierownictwa w skutecznym zarządzaniu daną jednostką. W tym też celu należy szczególną uwagę poświęcić zachowaniu niezależności i obiektywizmu audytu.

Bibliografia

- Ampuła, D. (2014). Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostce organizacyjnej. *Problemy Techniki Uzbrojenia*, 43(132), 17–27.
- Banaszewska, M., Kańduła, S. i Przybylska, J. (2020). *Finanse samorządu terytorialnego. Ujęcie praktyczne*. CeDeWu.
- Czerwiński, K. (2005). *Audit wewnętrzny*. InfoAudit.
- Grocholski, H. (2004). Wstęp. W: H. Grocholski (red.) (2004), *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego* (t. 1, s. 7–10). Instytut Rachunkowości i Podatków.
- IIA (Institute of Internal Auditors). (2016). *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Tłumaczenie na język polski*. https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_final.pdf
- INTOSAI GOV 9140 (b.d.). *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym INTOSAI GOV 9140. Międzynarodowe standardy najwyższych organów kontroli ISSAI*. Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli. Pobrane 6 września 2021 z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,15921.pdf>
- Ministerstwo Finansów. (2016a). *Raport. Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli*. Departament Polityki Wydatkowej. https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d1bf4770-2b97-4bd6-b206-a271db590406&groupId=764034
- Ministerstwo Finansów. (2016b). *Zapewnienie niezależności audytora wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji w jednostce*. https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d56d5255-ce33-4ef4-8074-9eedd621c3c1&groupId=764034
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2020, 2 kwietnia). *Audit wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego. Informacja o wynikach kontroli*. <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/19/074/>
- NIK (b.d.). *Wtyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. INTOSAI GOV 9100*. Pobrane 6 września 2021 z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf>
- Potrzebowska, D. (2010). Charakterystyka i rola audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle polskiego ustawodawstwa – ujęcie historyczne. W: J. Przybylska (red.), *Audit wewnętrzny w sektorze publicznym* (s. 31–52). CeDeWu.

- Przybylska, J. i Wróblewska, M. (2019). Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – zagadnienia wprowadzające. W: J. Przybylska (red.), *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych* (s. 25–40). CeDeWu.
- Rozporządzenie. (2002). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzenia audytu wewnętrznego (Dz. U. z 2002 r. Nr 111, poz. 973).
- Rozporządzenie. (2006). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. z 2006 r. Nr 112, poz. 765).
- Rozporządzenie. (2010). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. z 2010 r. Nr 21, poz. 108).
- Rozporządzenie. (2015). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z 2015 r., poz. 1480).
- Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. (b.d.). *Poradnik*. Pobrane 6 września 2021 z https://www.iaa.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Poradnik_1000.1_2060.1_cz.I.pdf
- Szczepankiewicz, E. I. (2018). *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny w jednostkach*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Szczepankiewicz, E. i Dudek, M. (2009). Rola audytu wewnętrznego w organizacji. W: A. Kamela-Sowińska (red.), *Czy to kryzys, czy recesja?* (s. 200–212). Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości w Poznaniu.
- Szymańska, H. (2013). Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*. Difin.
- Ustawa. (1998). Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.).
- Ustawa. (2005). Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104).
- Ustawa. (2009a). Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1270).
- Ustawa. (2009b). Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1241).
- Winiarska, K. (2019). *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*. Difin.