

## Rozdział 3

# ETYCZNE ASPEKTY PRACY AUDYTORA W ŚWIETLE BADAŃ PILOTAŻOWYCH

---

Dominika Kranc

---

## Wstęp

Pisząc o istocie audytu wewnętrznego, akcentuje się jego niezależność i obiektywizm. Są one niezbędne do efektywnej pracy audytora wewnętrznego. Konieczność ich przestrzegania jest podkreślana w aktualnych wytycznych i standardach wykonywania tego zawodu (Przybylska i Wróblewska, 2019). Powinny one znaleźć swoje odzworowanie w pracy audytora, która winna być wolna od zdarzeń mogących wpłynąć na bezstronność działań i cechować się brakiem awersji do audytowanych i unikaniem konfliktu interesów. Dodatkowo od audytorów wewnętrznych wymaga się, by byli biegli, skrupulatni i chętni do ciągłego rozwoju. Wiąże się to z przestrzeganiem przez nich standardów audytu i kodeksu etyki audytora (Przybylska i Wróblewska, 2019).

W rozdziale podjęto problematykę etyki i standardów pracy w zakresie audytu wewnętrznego oraz refleksję dotyczącą kierunku rozwoju tego zawodu. Celem rozważań jest przegląd standardów i kodeksu etyki zawodowej audytu wewnętrznego, a także analiza postrzegania zasad wykonywania zawodu audytora wewnętrznego. Natomiast celem przeprowadzonego badania ankietowego, którego wyniki zaprezentowano w rozdziale, była odpowiedź na pytanie: Jak audytorzy wewnętrzni interpretują standardy etyczne ich zawodu i w jakim stopniu ich przestrzegają?

## 1. Audytor wewnętrzny jako zawód zaufania publicznego

Zawód zaufania publicznego to określenie niewystępujące w żadnym innym kraju europejskim poza Polską (Krasnowolski, 2013). Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. w art. 17 łączy zawód zaufania publicznego

z występowaniem samorządu zawodowego. Zawodami zaufania publicznego są: m.in.: lekarz, adwokat, biegły rewident czy architekt (Waligórski i Pawłowski, 2005). Brakuje jednoznacznej definicji zawodu zaufania publicznego. Według orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 7 maja 2002 r. (w sprawie SK 20/00, Wyrok TK, 2002) zawód zaufania publicznego jest to „zawód polegający na obsłudze osobistych potrzeb ludzkich, wiążący się z przyjmowaniem informacji dotyczących życia osobistego i zorganizowany w sposób uzasadniający przekonanie społeczne o właściwym dla interesów jednostki wykorzystywaniu tych informacji przez świadczących usługi” (Wyrok TK, 2002, s. 6). Wykonywanie takiego zawodu wiąże się z koniecznością przestrzegania norm etyki zawodowej. Ponadto dopuszczenie do wykonywania zawodu zaufania publicznego może wiązać się z obowiązkiem złożenia ślubowania, posiadania wykształcenia wyższego lub ukończenia specjalnych kursów (aplikacji) (Sarnecki, 2000).

W orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 lipca 2007 r. stwierdzono, że charakterystycznymi cechami zawodów zaufania publicznego są: „przekonanie o zachowaniu przez wykonującego ten zawód dobrej woli, właściwych motywacji, należytej staranności zawodowej oraz wiara w przestrzeganie wartości istotnych dla profilu danego zawodu” (Wyrok TK, 2007, s. 19–20). Osoby wykonujące zawody zaufania publicznego mogą tworzyć samorządy zawodowe. Samorząd danego zawodu reprezentuje interesy jego członków, czuwa nad etyką zawodową oraz prowadzi postępowania dyscyplinarne (Antkowiak, 2013). Prowadzi też tzw. listę zawodową, czyli rejestr osób mających prawo do wykonywania danego zawodu zaufania publicznego. Według stanu z czerwca 2023 r. w Polsce występuje 20 zawodów zaufania publicznego (Gowork.pl, 2023). Prawo do świadczenia usług w tych zawodach przysługuje osobom, które spełnią wszystkie określone prawnie warunki i zostaną wpisane na listę zawodową<sup>1</sup>. Wpis do rejestru jest obowiązkowy.

Jednym z zawodów zaufania publicznego jest zawód biegłego rewidenta. Osoby wykonujące tę profesję są zrzeszone w Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów (PIBR). Jej członków obowiązują wysokie standardy i etyka zawodowa. Samorząd zawodowy nadzoruje jakość pracy biegłych rewidentów i pomaga w doskonaleniu ich umiejętności (Polska Izba Biegłych Rewidentów, b.d.). Organami PIBR są: Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, Krajowa Komisja Rewizji, Krajowy Sąd Dyscyplinarny oraz Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny (Ustawa, 2017, art. 26).

Zawód audytora wewnętrznego nie jest uznany za zawód zaufania publicznego, choć praca audytorów zobowiązuje do przestrzegania kanonów etycznych i zawodowych. Ich etyka zawodowa obejmuje wiedzę związaną z zastosowaniem teorii etycznych w sytuacjach, w jakich mogą się znaleźć osoby wykonujące dany

<sup>1</sup> Przykładami list zawodowych są m.in.: lista biegłych sądowych, lista doradców podatkowych, lista biegłych rewidentów, lista rzeczoznawców majątkowych.

zawód, oraz całość zasad, norm i wartości mieszczących się w ramach zachowań przedstawicieli tego zawodu. Etyka zawodowa związana jest z odpowiedzialnością zawodową. Normą wspólną dla wszystkich profesji jest: „wykonuj swą pracę najlepiej, jak możesz, i nie czerp korzyści ze słabości osób korzystających z twoich usług” (Bunge, 1988, s. 159). Wykonawcy zawodów zaufania publicznego powinni zachowywać się etycznie wobec interesantów, zwierzchników oraz społeczeństwa. Podstawowe zasady to zgodność słów i czynów, obiektywizm, kompetencje, staranność, poufność, szacunek dla zawodu. Kierując się tymi zasadami, można napotkać zagrożenia, jakimi są: kierowanie się własnym interesem, jednoczesne świadczenie usług konsultingowych dla organizacji, w której się pracuje, zastraszanie ze strony klienta, możliwość wystąpienia konfliktu interesów ze względu na przyjacielskie stosunki z pracownikami organizacji (Gasparski, 2007).

Przed kandydatami na stanowisko biegłego rewidenta i audytora wewnętrznego stawiane są podobne wymagania (tabela 1). Jednak biegły rewident podlega ochronie prawnej, a audytor wewnętrzny jest jej pozbawiony. Dodatkowo biegły rewident znajduje się pod nadzorem Komisji Nadzoru Audytowego, a audytor wewnętrzny podlega jedynie kontroli kierownictwa organizacji, której jest pracownikiem. PIBR standaryzuje przeprowadzanie rewizji finansowej i stale organizuje szkolenia rozwijające wiedzę i umiejętności stowarzyszonych osób (Ustawa, 2017, art. 10).

The Institute of Internal Auditors (IIA), w Polsce znany jako Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, to najstarsza (działa od 1941 r.) i największa na świecie instytucja zrzeszająca audytorów wewnętrznych. Zajmuje się szerzeniem wiedzy o misji i znaczeniu audytu wewnętrznego oraz upowszechnianiem *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. Jednym z jego głównych celów jest budzenie poczucia wspólnoty wśród audytorów wewnętrznych, promowanie prac naukowo-dydaktycznych w tej dziedzinie. Zajmuje się również organizacją kursów i szkoleń podnoszących kwalifikacje zawodowe audytorów wewnętrznych oraz przeprowadzaniem certyfikacji w zakresie zawodu audytora wewnętrznego. Do zadań IIA należy też reprezentowanie i ochrona praw zawodowych oraz pomoc i doradztwo w poszukiwaniu pracy (Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, b.d.). Organizacjom, które integrują audytorów wewnętrznych w Polsce, przyświeca wspólna idea, to jest wspieranie, rozpowszechnianie informacji o audycie wewnętrznym i zachęcanie do poszerzania wiedzy, kwalifikacji zawodowych, rozwoju badań oraz technik audytu wewnętrznego.

Na podstawie Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Ustawa, 2017) została utworzona Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA), która jest organem odpowiedzialnym za nadzór nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi. Nadzór nad Agencją sprawuje Minister Finansów. PANA jako niezależna instytucja pełni kontrolę nad korporacją zawodową biegłych rewidentów, przedsiębiorstwami audytorskimi i biegłymi rewidentami. Do jej najważniejszych zadań należy m.in. zatwierdzanie

**Tabela 1. Porównanie wymagań względem audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta**

<b>Audytoorem wewnętrznym może być osoba, która:</b>	<b>Biegłym rewidentem jest osoba fizyczna wpisana do rejestru biegłych rewidentów, spełniająca następujące warunki:</b>
<p>1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,</p> <p>2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych,</p> <p>3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,</p> <p>4) ma wyższe wykształcenie,</p> <p>5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:</p> <p>a) 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) lub</p> <p>b) złożyła w latach 2003–2006 z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub</p> <p>c) uprawnień biegłego rewidenta, lub</p> <p>d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje 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.</p>	<p>1) korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych,</p> <p>2) ma nieopozłakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta,</p> <p>3) nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,</p> <p>4) ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej (RP) lub zagraniczne studia wyższe uznawane w RP za równorzędne i władą językiem polskim w mowie i piśmie,</p> <p>5) odbyła:</p> <p>a) roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej (UE) oraz co najmniej 2-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie UE pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie UE albo</p> <p>b) 3-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie UE pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie UE, a spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną (dalej: Komisja),</p> <p>6) złożyła przed Komisją egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy, o której mowa w art. 14 ust. 1 i 2 ustawy (Ustawa, 2017),</p> <p>7) złożyła przed Komisją egzamin dyplomowy,</p> <p>8) złożyła ślubowanie przed prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów lub innym upoważnionym członkiem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.</p> <p>Do rejestru może być wpisana również osoba fizyczna z Polski, która:</p> <p>1) posiada co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie rachunkowości, prawa, finansów i rewizji finansowej, podczas którego nabyła umiejętności wymagane od biegłych rewidentów,</p> <p>2) spełniła warunki, o których mowa w ust. 2 pkt 1–4 oraz 6–8 ustawy (Ustawa, 2017).</p> <p>Do rejestru może być wpisana też osoba fizyczna z zagranicy, która:</p> <p>1) ma uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych uzyskane w innym państwie UE i złoży przed Komisją egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego w zakresie niezbędnym do wykonywania badań sprawozdań finansowych czynności rewizyjnych, obowiązującego w RP lub</p> <p>2) ma uprawnienia do przeprowadzenia obowiązkowych badań sprawozdań finansowych uzyskane w państwie trzecim, jeżeli spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodne z warunkami określonymi w ustawie (Ustawa, 2017) lub równoważne oraz złoży przed Komisją egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w RP w zakresie niezbędnym do wykonywania badań sprawozdań finansowych.</p>

Źródło: na podstawie (Sawicki, 2011, Ustawa, 2017).

uchwał jednostek PIBR, dokonywanie kontroli w firmach audytorskich w różnym zakresie, przeprowadzanie śledztw dyscyplinarnych oraz współpraca międzynarodowa (Polska Agencja Nadzoru Audytowego, b.d.).

Wymienione organizacje starają się budować zaufanie wśród społeczeństwa. Choć oba zawody, zarówno biegłego rewidenta, jak i audytora, są związane z usługami, odpowiedzialnością i są zawodami zaufania publicznego, to z punktu widzenia prawnej definicji tego pojęcia pojawia się problem. Najważniejszym kryterium, które decyduje o nazwaniu profesji zawodem zaufania publicznego, jest istnienie samorządu zawodowego. W przypadku biegłego rewidenta ten wymóg zostaje spełniony, jednak zawód audytora wewnętrznego, mimo obowiązku posiadania równie wysokich kwalifikacji i standardów, nie może być oficjalnie uznany za zawód zaufania publicznego, ponieważ nie powstał samorząd zawodowy osób wykonujących tę profesję.

## 2. Etyka zawodowa i standardy pracy audytora wewnętrznego

Każdy zawód wiąże się z przestrzeganiem pewnych przypisanych mu norm, dlatego tworzone są kodeksy etyki, w których uwzględnia się specyfikę danego zawodu. Kodeksy etyki zawodowej powinny być efektem pracy etyków i praktyków z danej dziedziny (Gałkowski, 2002). Etyka zawodowa jest nauką filozoficzną o usprawnieniach moralnych potrzebnych jednostce do wykonywania swojej pracy. Ułatwia efektywną pracę przy nabytych wcześniej indywidualnych umiejętnościach (Gogacz, 1998). Według Lazari-Pawłowskiej (1971, s. 33) etyka zawodowa to spisane normy, określające, „jak ze względów moralnych przedstawiciele danego zawodu powinni, a jak nie powinni postępować”. Jednak potocznie termin ten używany jest zarówno do zasad spisanych, jak i do tych nieoficjalnych, niepisanych.

Zasady etyki zawodowej nie mogą naruszać norm etyki ogólnej, ale mogą być nieco modyfikowane w zależności od roli społecznej, jaką odgrywa dany zawód (Woleński, 1994), co jest charakterystyczne szczególnie dla prestiżowych zawodów, wymagających dużego zaufania ze strony społeczeństwa. Pracujący w tych zawodach często łączą się w zawodowe korporacje, które stoją na straży przestrzegania zasad panujących w danym zawodzie i wyciągają konsekwencje za ich łamanie. Działania te mają chronić interesy zawodowe osób wykonujących dany zawód (Drzeżdżon, 2013).

Kodeks etyki jest niezbędny w pracy audytorów wewnętrznych, ponieważ fundamentem tego zawodu jest zaufanie względem audytora i jego obiektywnych działań, których celem jest gwarancja przejrzystości i efektywności kontroli,

zarządzania ryzykiem i systemami stosowanymi w organizacji. Dzięki kodeksowi zasady etyczne mogą być rozpowszechniane w praktyce zawodu audytora wewnętrznego (IIA, 2016, *Kodeks etyki*).

Kodeks etyki audytorów zawiera dwa elementy:

- 1) ogólne zasady zawodu i praktyki audytu wewnętrznego,
- 2) zasady postępowania, które definiują ramy zachowań odpowiednich i pożądanych wśród audytorów wewnętrznych.

Stanowią one wskazówki do etycznego postępowania w czasie wykonywania pracy audytora wewnętrznego (IIA, 2016, *Kodeks etyki*).

Jako zasady ogólne przyjmuje się: prawość, obiektywizm, poufność i kompetencje (IIA, 2016, *Kodeks etyki*). Prawość to najważniejszy filar; na nim oparte jest zaufanie do audytorów wewnętrznych i wiarygodność ich pracy. W *Kodeksie etyki* przedstawiono zasady postępowania, które obligują audytorów wewnętrznych do wykonywania swojej pracy z odpowiednią starannością, odpowiedzialnie i uczciwie oraz przestrzegania prawa i regulacji zawodowych. Audytorzy nie powinni świadomie angażować się w nielegalne postępowanie, które mogłoby zaszkodzić organizacji lub kompromitować wykonywany zawód. Misją pracy audytora jest wsparcie organizacji w osiąganiu celów, które są zgodne z obowiązującym prawem oraz i moralnymi (IIA, 2016, *Kodeks etyki*).

Obiektywizm nadaje bezstronność podczas oceny oraz gromadzenia i przekazywania informacji na temat jednostki, której dotyczy badanie. Audytorzy nie powinni wchodzić w bliskie relacje z audytowanymi lub brać udział w działaniach, które mogą posłużyć do zakwestionowania bezstronności ich pracy oraz są sprzeczne z interesami jednostki. Wykroczeniem poza przyjęte normy jest akceptacja wszelkich działań, które mogłyby podważyć profesjonalizm oceny będącej wynikiem prac, a jednocześnie audytor nie powinien unikać przedstawienia wszystkich faktów, które zostały ujawnione w badaniu (IIA, 2016, *Kodeks etyki*).

Poufność obliguje zawodowo i prawnie do nieujawniania informacji bez upoważnienia. Audytorzy wewnętrzni rozumieją wagę informacji, jakimi dysponują, i są zobowiązani do ich ochrony. Pozyskanych informacji nie powinni również wykorzystywać w inny sposób, niż jest to wskazane. Zdobyte informacje nie powinny być używane do celów osobistych i osiągnięcia własnych korzyści (IIA, 2016, *Kodeks etyki*).

Kompetencje, jakie posiada audytor wewnętrzny, są niezastąpione. W swojej pracy wykorzystuje on jak najlepiej swoją wiedzę, umiejętności i zdobyte doświadczenie, a zadania, jakich się podejmuje, powinny być adekwatne do jego umiejętności. Ponadto audytorzy powinni stale doskonalić się zawodowo i rozwijać swoje umiejętności, aby podnosić jakość swoich usług, które zobowiązani są świadczyć zgodnie z *Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (IIA, 2016).



Wraz z rozwojem audytu wewnętrznego narodziła się potrzeba standaryzacji. Ujednoliceniem standardów zajął się Instytut Auditorów Wewnętrznych, który opracował *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (dalej: *Międzynarodowe standardy*). Za główne ich cele przyjęto (IIA, 2016, s. 9):

1. Dostarczenie wskazówek w zakresie ich przestrzegania.
2. Określenie ramowych zasad wykonywania i upowszechniania szerokiego spektrum usług audytu wewnętrznego, przysparzających organizacji wartości dodanej.
3. Stworzenie podstaw oceny działalności audytu wewnętrznego.
4. Przyczynienie się do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji.

*Międzynarodowe standardy* to zbiór zasad obowiązujących na całym świecie, stosowanych zarówno w obszarze organizacyjnym, jak i indywidualnym. Zawierają one fundamentalne wymogi praktyki zawodowej, oceny efektywności oraz objaśnienia i interpretacje użytych pojęć (IIA, 2016). W ich zakres wchodzi:

- standardy atrybutów, poprzez które definiuje się cechy organizacji i auditorów wewnętrznych (standardy serii 1000),
- standardy działania, w których określono charakter przeprowadzanych działań, ich rodzaj, zakres i sposób realizacji (standardy serii 2000),
- standardy wdrożenia, odnoszące się do konkretnych kategorii audytu wewnętrznego i jego zadań np. audytu finansowego czy operacyjnego.

Celem wyodrębnienia grup standardów było sprecyzowanie usług i zadań zapewniających i doradczych (Gos, 2009).

W standardach jest mowa o celu audytu wewnętrznego oraz uprawnieniach i odpowiedzialności auditorów. Każdy z tych elementów powinien być ujęty w karcie audytu wewnętrznego i zgodny z Międzynarodowymi ramami zasad praktyki zawodowej. Karta audytu to dokument, który jasno określa miejsce audytu wewnętrznego w strukturze jednostki, uprawnienia audytora i obszar podejmowanych działań. Zapewnia ona audytorowi wewnętrznemu niezależność i obiektywizm w badaniach. Jeżeli rola osoby zarządzającej audytem wewnętrznym wykracza poza ramy audytu wewnętrznego, muszą zostać podjęte dodatkowe kroki, by zabezpieczyć przed nieprawidłowościami lub naruszeniem zasady niezależności i obiektywizmu (IIA, 2016, *Międzynarodowe standardy*, s. 16).

Audytorzy wewnętrzni są zobowiązani do wykonywania swojej pracy z należytą starannością, z wykorzystaniem zdobytej przez siebie wiedzy, doświadczenia i umiejętności. Ich działania powinny być skuteczne i efektywne. Warto zwrócić uwagę na to, że należyta staranność nie jest jednoznaczna z nieomylnością. Jednak do wykonywanych zadań powinno się podchodzić z ostrożnością i stosowną rozważą. Od auditorów wymaga się ciągłego rozwoju i podnoszenia kompetencji. Jest

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 jednoznaczny<sup>2</sup>. Komunikaty, które są pozbawione nieprawidłowości, niezależne, oparte na faktach i zawierają wszystkie najważniejsze informacje dotyczące zadania, są łatwe do zrozumienia. Jeśli jednak wyniki obarczone 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.

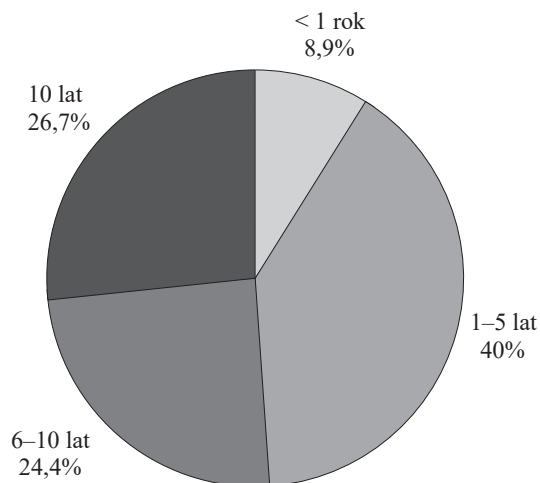
---

<sup>2</sup> 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.

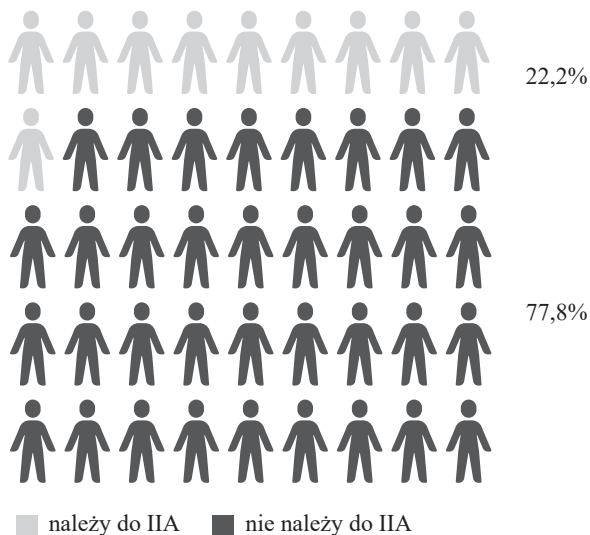
Dominująca grupa wiekowa wśród badanych to osoby w wieku 36–45 lat (48,9% badanych), powyżej 46 lat miało 37,8% osób, a wiek 25–35 lat zadeklarowało jedynie 13,3%. Jeżeli chodzi o staż pracy, to najczęściej wybieraną odpowiedzią była okres od 1 roku do 5 lat (rysunek 1). Niecałe 9% zadeklarowało staż 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).



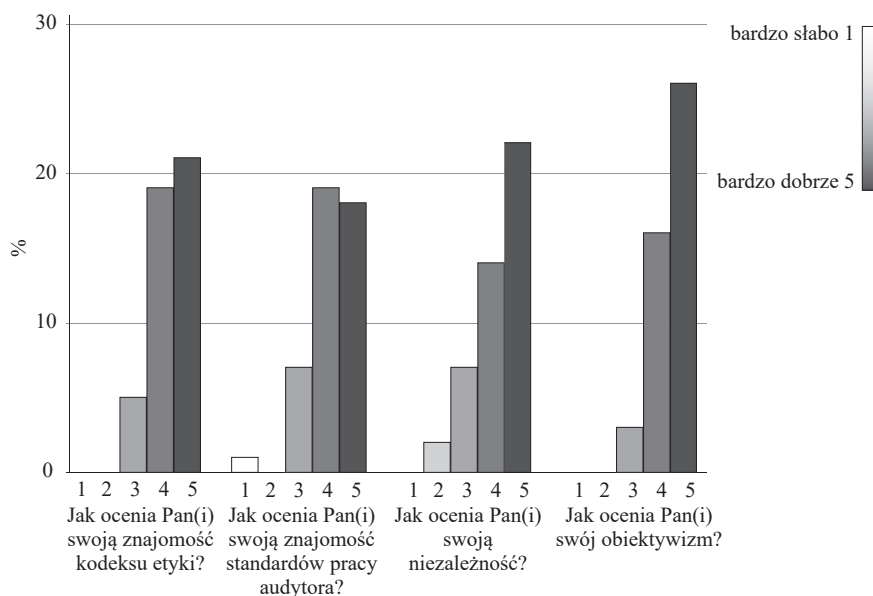
**Rysunek 2. Członkostwo badanych audytorów wewnętrznych w IIA**

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



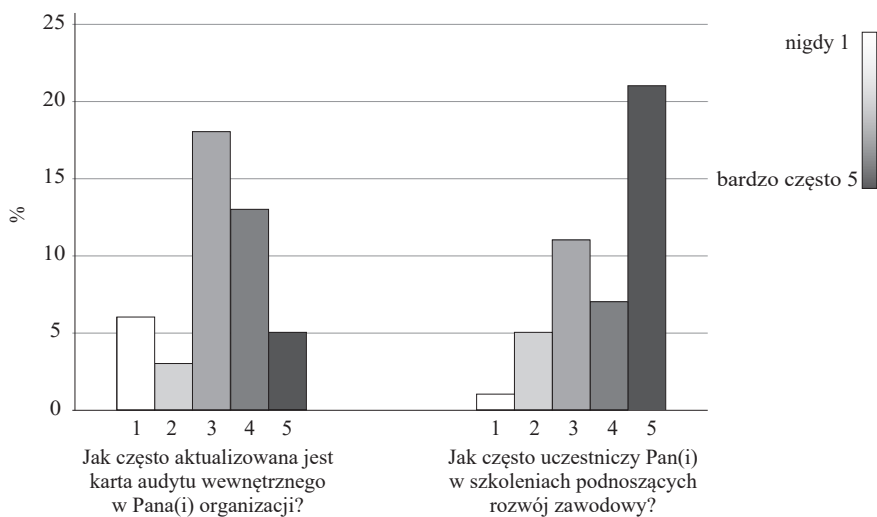
**Rysunek 3. Samoocena znajomości kodeksu etyki i standardów oraz swojej niezależności i obiektywizmu**

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.

jego odpowiedzialności. Karta audytu powinna być aktualizowana wtedy, gdy jest to potrzebne. Tymczasem tylko według 11,1% badanych, głównie przedstawicieli sektora prywatnego, karta audytu wewnętrznego jest aktualizowana bardzo często. Większość respondentów sektora publicznego ocenia częstotliwość aktualizacji na 3 (rysunek 4).

Biegłość i należyta staranność ma zapewnić ciągły rozwój zawodowy, którego gwarancją może być np. uczestnictwo w szkoleniach prowadzonych przez IIA lub inne podmioty zrzeszające audytorów wewnętrznych i propagujące wiedzę na temat zawodu. Jest to jeden ze sposobów ciągłego pogłębiania swojej wiedzy, poszerzania umiejętności i kompetencji. Prawie połowa badanych (46,7%) stwierdziła, że bardzo często uczestniczy w szkoleniach (rysunek 4).

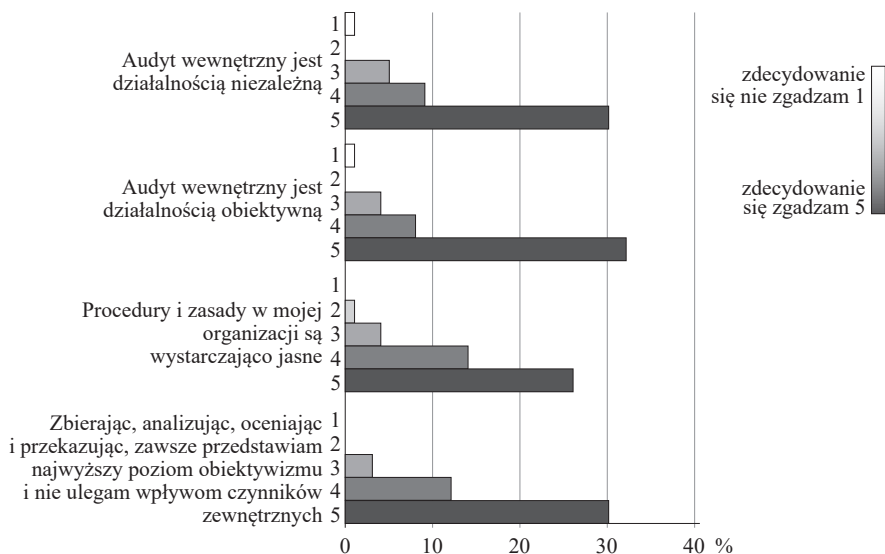
Wyniki badania świadczą o tym, że audytorzy wykazują chęć doskonalenia zawodowego, co jest szczególnie istotne z punktu widzenia uzyskania biegłości w wykonywaniu zadań. Jest to również niezwykle ważne ze względu na ewolucję audytu. Z upływem czasu audyt wewnętrzny bardzo się zmienił, a na skutek zmian społecznych czy technologicznych wciąż się przekształca i rozszerza swój obszar na nowe dziedziny. Szkolenia i podnoszenie swoich kwalifikacji są więc niezbędne, aby wiedza i umiejętności były odpowiednie do wymagań stawianych przez postęp i rozwój audytu wewnętrznego.



**Rysunek 4. Aktualizacja karty audytu wewnętrznego i uczestnictwo w szkoleniach**

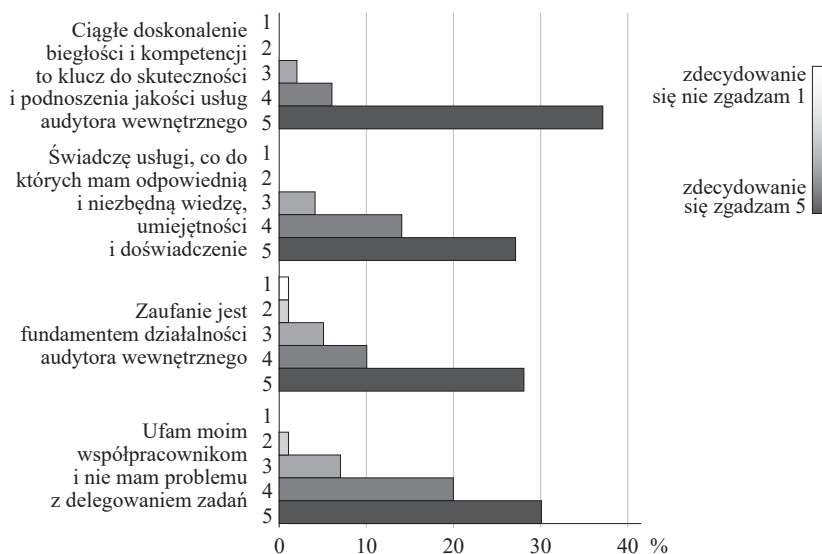
Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.

Następna część badania polegała na określeniu, w jakim stopniu respondenci zgadzają się z przedstawionymi stwierdzeniami (rysunki 5 i 6).



**Rysunek 5. Opinia audytorów wewnętrznych dotyczących wybranych zagadnień ujętych w standardach audytu wewnętrznego (część 1)**

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.



**Rysunek 6. Opinia audytorów wewnętrznych dotycząca wybranych zagadnień ujętych w standardach audytu wewnętrznego (część 2)**

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.

Około 86% badanych zgadza się ze stwierdzeniem, że audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną. Ponad 70% zdecydowanie zgadza się z opinią, że jest to działalność obiektywna. Fakt ten jest odzwierciedleniem definicji audytu wewnętrznego, w których podkreśla się wagę tych dwóch cech w pracy audytora. Audyt wewnętrzny ma za zadanie przynosić wartość dodaną organizacji. Aby osiągać zaplanowane cele, zarządzać ryzykiem oraz skutecznie i efektywnie działać według określonych strategii, audytorzy potrzebują jasnych wytycznych. Ponad połowa badanych (57,8%) zdecydowanie uważa, że procedury towarzyszące ich codziennej pracy są jasne.

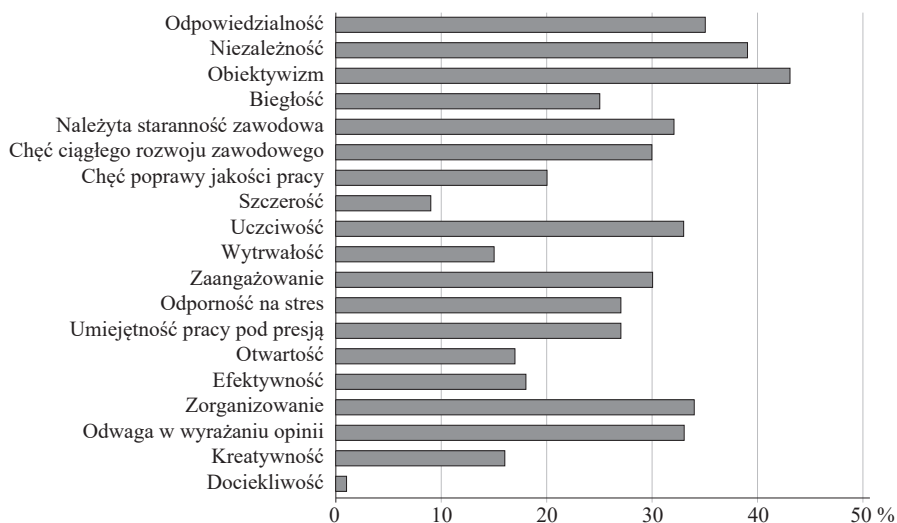
W zawodzie audytora wewnętrznego utrzymanie tajemnicy zawodowej i profesjonalizm powinny być standardem. Wiąże się to z głównymi regułami ustanowionymi w Kodeksie etyki, takimi jak: prawość, obiektywizm, poufność, kompetencje. Aż 66,7% badanych potwierdza brak wpływu czynników zewnętrznych na ich pracę lub ocenę i obiektywizm w czasie przeprowadzania przez nich audytu wewnętrznego. Ponad 1/4 badanych (26,7%) zgadza się z tym stwierdzeniem, a niespełna 7% nie potrafi się do niego odnieść.

Zdecydowana większość badanych (82%) jest zdania, że gwarancją świadczenia przez nich jak najlepszych usług jest ciągły rozwój zawodowy, do czego zresztą zobowiązują zapisy w Kodeksie etyki, jak również Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego przedstawione przez IIA. Zastanawiające jest to, że tylko 60% respondentów twierdzi, że ma odpowiednie i niezbędne kompetencje, by świadczyć usługi z zakresu audytu.



Kluczem do dobrej współpracy w każdej dziedzinie gospodarki jest zaufanie. W przypadku audytu wewnętrznego powinno się ono przejawiać nie tylko w relacjach między kierownictwem a audytorem, lecz także w relacjach między współpracownikami działu audytu wewnętrznego w organizacji. Taka współpraca na wszystkich szczeblach może przynieść wiele dobrego dla organizacji, a delegowanie zadań może przyczynić się do nowego spojrzenia na sprawę. Ponad 60% ankietowanych uważa, że zaufanie jest fundamentem w działalności audytora wewnętrznego. Ponad 65% badanych zdecydowanie ufa swoim współpracownikom i chętnie dzieli się z nimi obowiązkami.

Za najbardziej pożądaną cechę audytora wewnętrznego uchodzi obiektywizm. Aż 95,6% zwróciło na nią uwagę (rysunek 7). Na drugim miejscu znalazła się niezależność, na którą wskazało 86,7% badanych. Około 70–80% respondentów podkreśliło znaczenie takich cech jak: odpowiedzialność, zorganizowanie, uczciwość, odwaga w wyrażaniu opinii i należyta staranność zawodowa.

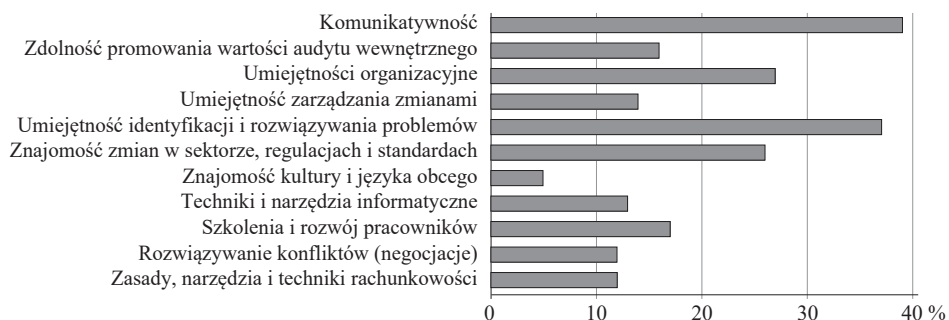


**Rysunek 7. Cechy audytora wewnętrznego**

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.

Na wzór badań IIA z 2010 r. audytorom zadano następujące pytania:

- Jakie kompetencje są najbardziej cenione w pracy audytora wewnętrznego (rysunek 8)?
- Jakie najważniejsze umiejętności powinien posiadać audytor wewnętrzny (rysunek 9)?
- Jaką wiedzę powinien mieć audytor wewnętrzny (rysunek 10)?



**Rysunek 8. Kompetencje najbardziej cenione przez audytorów wewnętrznych**

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.



**Rysunek 9. Umiejętności najbardziej cenione przez audytorów wewnętrznych**

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.

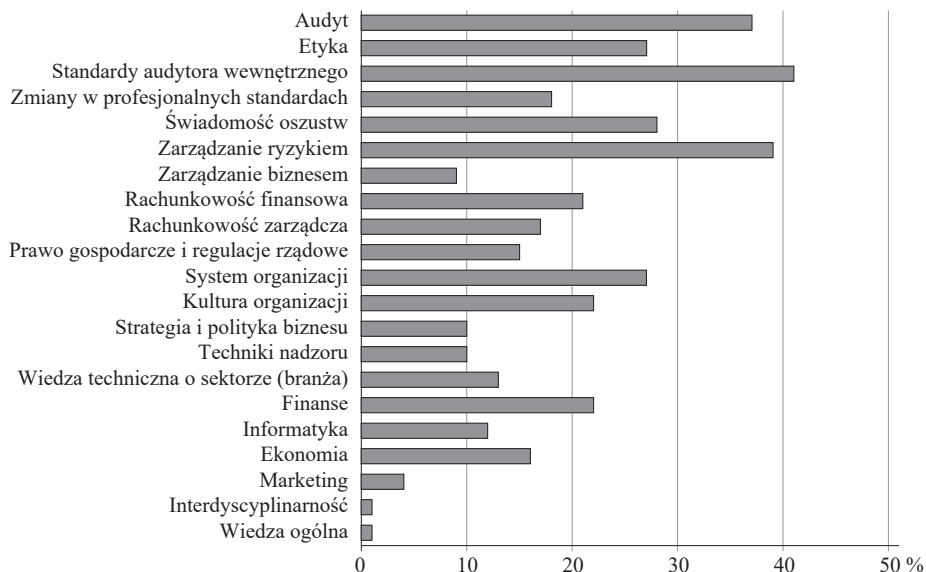
Odpowiadając na pierwsze pytanie, aż 86,7% respondentów stwierdziło, że komunikatywność jest podstawową kompetencją, jaką powinien mieć audytor wewnętrzny, co jest zbliżone z badaniami IIA z 2010 r. Ponadto audytorzy powinni cechować się umiejętnością identyfikacji i rozwiązywania problemów (82,2% wskazań). Kluczowe okazały się też umiejętności organizacyjne (60%) i znajomość zmian zachodzących w sektorze, w standardach i regulacjach (rysunek 8).

Wśród poszukiwanych umiejętności na plan pierwszy wysunięto obiektywizm i komunikatywność, na które zwróciło uwagę 86,7% badanych (rysunek 9). Znacznie mniej wskazań dotyczyło zachowania tajemnicy (62,2%). Wymienione trzy najbardziej pożądane umiejętności pokrywają się z wynikami badania IIA z 2010 r., choć tam kolejność była inna (1 – umiejętność zachowania tajemnicy,

2 – obiektywizm, 3 – komunikatywność). W badaniu przeprowadzonym na potrzeby tego rozdziału za ważne uznano również: samodzielność pracy (60%) i umiejętność współpracy z kierownictwem (57,8%).

Na tej podstawie można stworzyć ogólną charakterystykę (ogólny profil) osoby odpowiedniej do pełnienia obowiązków audytora wewnętrznego. Audytorzy wewnątrzni, poza obiektywizmem i niezależnością, które są podstawą do wykonywania zawodu, powinni odznaczać się takimi cechami jak: odpowiedzialność, uczciwość, zorganizowanie i odwaga w wyrażaniu opinii. Mogą to być cechy, które pomogą w zachowaniu obiektywizmu i niezależności w czasie pracy oraz we współpracy z pracownikami czy kierownictwem. Jedną z ważniejszych cech audytora jest też komunikatywność, która wraz z odwagą w wyrażaniu opinii tworzy idealne połączenie i pomaga w przedstawianiu wniosków z zadań audytowych, które nie zawsze są zgodne z oczekiwaniami kierownictwa.

Z badania wynika, że audytorzy wewnątrzni powinni pogłębiać wiedzę głównie z zakresu standardów audytu wewnętrznego (91,1%), a w dalszej kolejności z zakresu zarządzania ryzykiem (86,7%) i audytu w ogóle (82,2%), a także z zakresu świadomości oszustw (62,2%), etyki (60%) i systemu organizacji (60%). Za mniej ważną ankietowani uznali wiedzę z zakresu marketingu, zarządzania biznesem, strategii i polityki biznesu oraz technik nadzoru (rysunek 10). Ustalenia te w znaczącej części pokrywają się z wynikami badania IIA przeprowadzonego w 2010 r.



**Rysunek 10. Wiedza najbardziej ceniona przez audytorów wewnętrznych**

Źródło: na podstawie przeprowadzonych badań.

Kandydaci do zawodu audytora wewnętrznego oraz sami audytorzy wewnętrzni powinni zwracać szczególną uwagę na wiedzę dotyczącą standardów zawodowych audytu i zarządzania ryzykiem. Można więc stwierdzić, że na tych aspektach skupia się praktyka. Standardy mają przede wszystkim określać, jak powinien być przeprowadzany audyt wewnętrzny, a ich przestrzeganie może przyczynić się do wzrostu efektywności organizacji. Z analizy odpowiedzi na pytania zawarte w ankiecie wynika, że badanie zarządzania ryzykiem stanowi dużą część pracy audytorów. Zarówno kandydaci na audytorów, jak i osoby pracujące w tym zawodzie powinni stawiać się coraz bardziej biegli w zarządzaniu ryzykiem.

Dodatkowo w badaniu został ujęty problem uznania audytora wewnętrznego za zawód zaufania publicznego. Z zebranych danych wynika, że aż 82,2% respondentów widzi potrzebę utworzenia samorządu audytorów wewnętrznych i uznania audytora wewnętrznego za zawód zaufania publicznego. Przy tak szybkim tempie rozwoju tej dziedziny warto zastanowić się, czy to nie jest odpowiedni czas, aby zawód audytora wewnętrznego, tak jak zawód biegłego rewidenta, został uznany za zawód zaufania publicznego.

## Podsumowanie

W rozdziale przedstawiono problematykę związaną z etyką zawodową i standardami pracy audytora wewnętrznego. Przeprowadzona analiza i badanie grupy audytorów wewnętrznych pozwalają na wyciągnięcie wniosków dotyczących postawy polskich audytorów wewnętrznych wobec *Kodeksu etyki* i *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* stworzonych przez IIA.

W *Kodeksie etyki* zapisano ogóle zasady wykonywania zawodu, takie jak: prawość, obiektywizm, poufność i kompetencje. W *Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* rozszerzono te pojęcia i wskazano, w jaki sposób należy je stosować w codziennej pracy. Standardy tworzą zbiór zasad pomagających audytorom w osiąganiu celów i założeń, wspomagając kierownictwo w prowadzeniu organizacji i doskonaleniu systemów.

W rozdziale przedstawiono także wyniki własnego badania dotyczącego opinii polskich audytorów wewnętrznych na temat *Kodeksu etyki* i standardów pracy. Badanie pomogło w stworzeniu profilu audytora wewnętrznego. Zawiera też informacje o sposobie postrzegania tego zawodu przez wykonujących czynności audytowe. Zawód audytora jest wybierany głównie przez kobiety, ale tylko jedna na pięć osób należy do IIA. Audytorzy podkreślają, że znajomość *Kodeksu etyki* i standardów pracy jest podstawą ich pracy, a organizacje, w których pracują, starają się o dobrą współpracę z nimi oraz między samymi audytorami, aby ich praca była jak najbardziej efektywna i spełniała wymagania stawiane przez standardy.

Według audytorów obiektywizm i niezależność są fundamentem ich pracy. Badanie pozwoliło też na scharakteryzowanie profilu odpowiednich kandydatów do zawodu audytora wewnętrznego, w tym na określenie cech, kompetencji i wiedzy, jakimi powinni się wyróżniać.

Warto się także zastanowić się nad celowością powołania samorządu audytorów wewnętrznych. Badanie dowodzi, że wśród polskich audytorów wewnętrznych istnieje potrzeba stworzenia samorządu zawodowego i uznania audytora mianem zawodu zaufania publicznego na wzór zawodu biegłego rewidenta. Byłoby to spełnieniem postulatów, które od jakiegoś czasu pojawiają się w literaturze przedmiotu (Ćwieląg, 2021).

## Bibliografia

- Antkowiak, P. (2013). Polskie i europejskie standardy wykonywania wolnych zawodów. *Przegląd Politologiczny*, (1), 129–142, <https://doi.org/10.14746/pp.2013.18.1.10>
- Bunge, M. (1988). *Treatise on basic philosophy*. Reidel.
- Ćwieląg, K. (2021). *Audyty wewnętrzny w racjonalizowaniu samorządowej gospodarki finansowej*. Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego.
- Drzeżdżon, W. (2013). Etyczne aspekty pracy zawodowej. Wybrane zagadnienia. *Studia Gdańskie. Wizje i rzeczywistość*, (10), 21–35.
- Gałkowski, J. (2002). Zasady etyki zawodowej – etyka biznesu. W: M. Borkowska i J. Gałkowski (red.), *Etyka w biznesie* (s. 13–42). Towarzystwo Naukowe KUL.
- Gasparski, W. (2007). *Wykłady z etyki biznesu*. Akademia Leona Koźmińskiego.
- Gogacz, M. (1998). Czym jest etyka zawodowa? W: A. Andrzejak (red.), *Zagadnienie etyki zawodowej* (s. 11–14). Oficyna Wydawnicza Nova.
- Gos, W. (2009). *Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego*. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyty wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych* (wyd. 2 zm., s. 39–65). Difin.
- Gowork.pl. (2023, czerwiec 5). *Zawód zaufania publicznego – co to znaczy? Lista zawodów zaufania publicznego*. <https://www.gowork.pl/blog/29-zawod-zaufania-publicznego-co-to-znaczy-lista-zawodow/>
- 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](https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_final.pdf)
- Institut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. (b.d.). *O nas*. Pobrano 7 listopada 2020 z <https://www.iaa.org.pl/o-nas/cele>
- Komunikat (2016). Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r., poz. 28).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

- Krasnowolski, A. (2013). *Zawody zaufania publicznego, zawody regulowane oraz wolne zawody. Geneza, funkcjonowanie i aktualne problemy*. Kancelaria Senatu. <http://paluchja-zajecia.home.amu.edu.pl/etyka/Zawody%20zaufania%20publicznego.pdf>
- Lazari-Pawlowska, I. (1971). Etyki zawodowe jako role społeczne. W: A. Sarapata (red.), *Etyka zawodowa* (s. 33–73). Książka i Wiedza.
- Polska Izba Biegłych Rewidentów. (b.d.). *O Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów*. Pobrane 7 listopada 2020 z <https://www.pibr.org.pl/pl/o-pibr>
- Polska Agencja Nadzoru Audytowego. (b.d.). Pobrano 7 listopada 2020 z <https://pana.gov.pl>
- Przybylska, J., Rydzak, W. i Trębecki, J. (2020). *Skuteczne komunikowanie w audycie wewnętrznym*. 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 Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r., poz. 506).
- Sarnecki, P. (2000). Ekspertyza prawna w sprawie znaczenia konstytucyjnego określenia „zawód zaufania publicznego” (art. 17 ust. 1 Konstytucji). *Biuletyn Ekspertyzy i Opinii Prawne*, (5), 28–33.
- Sawicki, K. (2011). Audytor wewnętrzny i biegły rewident jako osoby wykonujące audyt i badanie sprawozdań finansowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 669. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (42), 361–374.
- Ustawa. (2009). Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1270).
- Ustawa. (2017). Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1015).
- Waligórski, M. i Pawłowski, S. (2005). *Samorząd zawodowy i gospodarczy w Polsce*. Wyższa Szkoła Zarządzania i Bankowości w Poznaniu.
- Winiarska, K. (2017). *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*. Difin.
- Woleński, J. (1994). *Philosophical logic in Poland*. Kluwer Academic Publishers.
- Wyrok TK. (2002). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 maja 2002 r., sygn. akt SK 20/00 (Dz. U. z 2002 r. Nr 66, poz. 611).
- Wyrok TK. (2007). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 lipca 2007 r., sygn. akt K 41/05 (Dz. U. z 2007 r. Nr 124, poz. 871).