

## Rozdział 5

# DOWODY W PROCESIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

---

Iwona Bogucka, Joanna Przybylska

---

## Wstęp

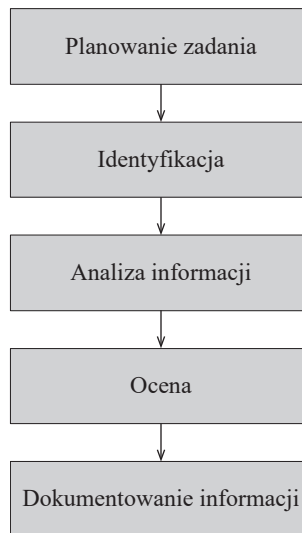
Praca audytora wewnętrznego w dużej mierze polega na gromadzeniu i zabezpieczeniu dowodów potwierdzających ustalenie stanu faktycznego podczas wykonywania czynności audytowych. Każdy etap audytu wewnętrznego musi być udokumentowany. W świetle obowiązujących norm audytor wewnętrzny ma obowiązek zebrać dowody, czyli potwierdzenie w postaci np. dokumentów, formularzy, zapisów rozmów, zestawień, informacji na temat sposobów wykonywania określonych czynności, pojedynczych danych, w celu odpowiedzi na pytanie, czy działania przeprowadzone w audytowanych obszarach są zgodne z kryterium przyjętym do oceny badanej działalności. Dowody audytowe mogą mieć różne formy i pochodzić z różnych źródeł. Zadaniem audytora wewnętrznego jest ich ocena pod kątem wiarygodności i tzw. siły dowodowej.

Celem rozdziału jest przedstawienie rodzajów i źródeł dowodów w procesie audytu wewnętrznego. Rozważania rozpoczynają się od omówienia pojęcia dokumentu i dowodu w przepisach prawnych. Wykorzystano akty prawne dotyczące omawianego zagadnienia, literaturę przedmiotu i źródła internetowe.

## 1. Dokument i dowód w przepisach prawnych

Praca audytora wewnętrznego obejmuje wiele czynności określonych ustawami, rozporządzeniami, *Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* i procedurami przyjętymi w danej organizacji. Kluczowe czynności na każdym poziomie procesu audytu przedstawia rysunek 1.

Czynności podjęte w procesie audytu wewnętrznego są niezwykle ważne, ponieważ prowadzą do uzyskania oceny badanej działalności, a w konsekwencji racjonalnego zapewnienia o zgodności prowadzonej działalności z normami. Zanim jednak dojdzie do przedstawienia wyników audytu, istotne są ocena



**Rysunek 1. Czynności podejmowane w zadaniu audytowym**

Źródło: opracowanie własne.

i dokumentowanie informacji, bez których ocena badanego zagadnienia byłaby niepełna lub zniekształcona. Wynikiem pracy audytora jest zgromadzenie informacji wiążących się z celami zadania. Zebranie wystarczających, wiarygodnych, istotnych i przydatnych informacji odbywa się przez zastosowanie odpowiednich do warunków zadania procedur.

Każdy etap audytu wewnętrznego musi być udokumentowany, co z jednej strony wypełnia przesłanki wynikające wprost z jego definicji: postępować w sposób systematyczny i uporządkowany, a z drugiej strony: stanowić podstawy wnioskowania, analiz, ocen cząstkowych i końcowych.

W języku potocznym „dokument” jest rozumiany jako „pewien przedmiot materialny, pisemne oświadczenie stanowiące wyraz czyjejś woli bądź spostrzeżenia, stanowiący ślad jakiejś zaszłości w świecie zewnętrznym” czy też „akt urzędowy, pismo urzędowe; akt spisany w celu stwierdzenia pewnej okoliczności” (Ochman, 2009, s. 31). Istotną kwestią dla uporządkowania terminologii jest też zwrócenie uwagi na treść art. 77<sup>3</sup> Kodeksu cywilnego, który wskazuje, że dokumentem jest nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z jej treścią (Ustawa, 1964a).

Dokument w ujęciu encyklopedycznym oznacza: „w nauce – każdy przedmiot materialny będący świadectwem jakiegoś faktu, zjawiska lub myśli ludzkiej; [...] pismo sporządzone we właściwej dla danego czasu i miejsca formie, zaopatrzone w środki uwierzytelniające (np. pieczęcie [...]), które stwarza, potwierdza lub zmienia pewien stan prawny [...]” (*Encyklopedia PWN*, b.d.). W tak ogólnej definicji trudno doszukać się elementów, które stałyby się podstawą do stworzenia

uniwersalnej definicji dokumentu dla wszystkich gałęzi prawa powszechnie obowiązującego. Jest to przyczyną definiowania pojęcia „dokument” w różnych gałęziach prawa, najczęściej w celach procesowych. W literaturze prawniczej termin „dokument” definiuje się w ujęciu szerokim i bardzo wąskim.

W Kodeksie postępowania cywilnego dokumenty dzieli się na urzędowe i prywatne. Dokument urzędowy jest sporządzony w przepisanej formie przez powołane do tego organy władzy publicznej i inne organy państwowe w zakresie ich działania oraz stanowi dowód tego, co zostało w nim urzędowo zaświadczone. Natomiast dokument prywatny stanowi dowód tego, że osoba, która go podpisała, złożyła oświadczenie zawarte w dokumencie (Ustawa, 1964b, art. 244–245). A zatem dokumenty prywatne to takie, które nie zostały sporządzone przez władze publiczne bądź podmioty działające w zakresie zadań publicznych im zleconych.

Podobne rozwiązania zawierają postanowienia Kodeksu postępowania administracyjnego, jednak nie ma w nich odniesienia do definicji dokumentu prywatnego. W art. 76 § 1 stwierdza się, że dokumenty urzędowe sporządzone w przepisanej formie przez powołane do tego organy państwowe w ich zakresie działania stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone (Ustawa, 1960, art. 76).

W prawie karnym dokumentem jest każdy przedmiot lub inny zapisany nośnik, z którym jest związane określone prawo albo który ze względu na zawartą w nim treść stanowi dowód praw, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne (Ustawa, 1997a, art. 115 § 14). W szerszym zakresie definiowany jest dokument, do którego odwołuje się ustawodawca w art. 271 § 1 Kodeksu karnego. W tym przypadku musi on być wystawiony przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę do tego uprawnioną i zawierać poświadczenie, któremu przysługuje cecha zaufania publicznego, a w związku z tym domniemanie prawdziwości (Ochman, 2009). W Kodeksie postępowania karnego występuje również odwołanie do pojęcia dokumentu prywatnego. Jest nim każdy dokument powstały poza postępowaniem karnym i nie dla jego celów, w szczególności oświadczenia, publikacje, listy oraz notatki (Ustawa, 1997b, art. 393 § 3; Kardas, 2015).

W Ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji podmiotów realizujących zadania administracji publicznej pojawia się definicja dokumentu elektronicznego – jest to stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych, czyli na materiale lub urządzeniu służącym do zapisywania, przechowywania i odczytywania danych w postaci cyfrowej (Ustawa, 2005, art. 3).

Autonomiczne podejście do definicji dokumentu występuje na gruncie Ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej. Ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie definicji legalnej, zgodnie z którą dokumentem urzędowym jest treść oświadczenia woli lub wiedzy utrwalona i podpisana w dowolnej formie przez funkcjonariusza publicznego w rozumieniu przepisów Kodeksu karnego, w ramach jego kompetencji, skierowana do innego podmiotu lub

złożona do akt sprawy (Ustawa, 2001, art. 6 ust. 2). Tym samym objęto zakresem pojęciowym bardzo szeroki krąg danych.

Przeprowadzona analiza aktów prawnych pokazuje, że posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem „dokument” w regulacjach różnych gałęzi prawa nie opiera się na jednorodnej znaczeniowo definicji. Z tego powodu nie można na zasadzie analogii odwołać się do terminu dokumentu w przepisach procedury administracyjnej, Kodeksie karnym, Kodeksie postępowania cywilnego itp. Za Ochmanem (2009) można przyjąć, że pojęcie dokumentu w każdej z dziedzin prawa ma „do spełnienia odrębne funkcje”. Autor trafnie zauważa, że w obszarze procedury cywilnej czy administracyjnej wyróżnienie definicji dokumentu następuje ze względu na konieczność nadania mu określonej mocy dowodowej, w procesie karnym dokument traktowany jest jako dowód rzeczowy, a w kryminalistyce jeszcze inaczej (Ochman, 2009, s. 21).

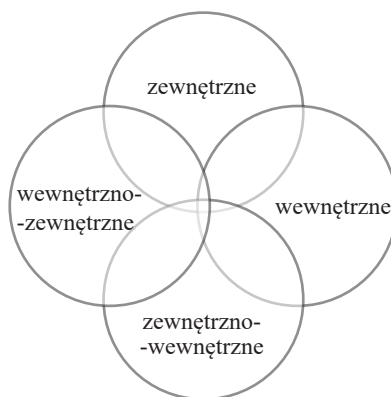
Przy określaniu definicji dokumentu nie bez znaczenia są także źródła i środki dowodowe. Źródło dowodowe to osoba lub rzecz, które dostarczają środków dowodowych. Źródła dowodowe zatem mogą być osobowe (oskarżony, świadek, biegły) lub rzeczowe (wszelkiego rodzaju przedmioty dotyczące bezpośrednich informacji o obiekcie rozpoznania procesowego) (Marten, 2012). Natomiast środki dowodowe są formą przekazu informacji pochodzących z określonego źródła dowodowego. Faktami dowodowymi (bezpośrednimi i pośrednimi) są poszczególne informacje zawarte w środku dowodowym.

## 2. Źródła informacji oraz znaczenie dowodów w audycie wewnętrznym

Informacja to jedno z podstawowych pojęć w cybernetyce i teorii informacji, które oznacza każdy czynnik, który zmniejsza stopień niewiedzy o danym zjawisku (opis, nakazy, zakazy, polecenia czy dyrektywy działania), umożliwiając lepszą znajomość otoczenia czy sprawniejsze przeprowadzenie działania (Ochman, 2009, s. 32).

Z punktu widzenia audytu wewnętrznego na informacje składają się m.in.: wiarygodna dokumentacja, obliczenia audytora wewnętrznego, relacje między danymi, przedmioty materialne, wydarzenia po dacie bilansu, dokumenty pomocnicze, oświadczenia pracowników badanej organizacji i osób trzecich. Źródła informacji najczęściej klasyfikuje się według tego, skąd informacja pochodzi oraz kto miał do niej dostęp (rysunek 2).

Informacje wewnętrzne powstają i pozostają w badanej organizacji. Przykładem tego rodzaju informacji mogą być: lista płac, lista obecności, ewidencja składników majątku. Informacje wewnętrzno-zewnętrzne (zewnętrzne własne) powstają w badanej organizacji, ale są również przetwarzane przez podmiot zewnętrzny, np. czeki rozliczeniowe. Informacje zewnętrzno-wewnętrzne (zewnętrzne obce) powstają w podmiocie



**Rysunek 2. Źródła informacji**

Źródło: opracowanie własne.

zewnętrznym, a następnie są przetwarzane przez badaną organizację. Wśród przykładów wymienić można faktury, rachunki, listy przewozowe. Natomiast informacje zewnętrzne są tworzone przez podmiot zewnętrzny i bezpośrednio przekazywane audytorowi wewnętrznemu, np. potwierdzenie salda przez kontrahenta organizacji.

Sawyer i in. (2003) zaproponowali podział informacji ze względu na charakter informacji, wyodrębniając informację: fizyczną, z zeznań, z dokumentów, analityczną. Informację fizyczną stanowi prowadzona przez audytora wewnętrznego bezpośrednia obserwacja lub kontrola osób, inspekcja mienia lub czynności. Źródłami przekonujących informacji mogą być zdjęcia, mapy wykresy i tabele. Jeśli obserwacja fizyczna stanowi jedyną informację na temat istotnej kwestii, powinno ją prowadzić dwóch audytorów. Na informacje z zeznań (w formie oświadczeń) składają się pisemne lub ustne wypowiedzi personelu badanej organizacji i innych osób, udzielane w odpowiedzi na zapytania w trakcie rozmowy. Informacje z zeznań nie powinny być rozstrzygające, ale poparte innego rodzaju informacjami, jeśli to możliwe. Informacje dokumentowe (dokumenty) istnieją w trwałej postaci, są to np. faktury, dokumentacja transportowa, zamówienia i raporty przyjęcia. Jest to najbardziej typowy rodzaj informacji gromadzonej przez audytorów wewnętrznych. Informacje w postaci dokumentów mogą być wewnętrzne lub zewnętrzne. Przykładami informacji zewnętrznych są odpowiedzi na wysłane potwierdzenia, faktury od dostawców oraz informacje publiczne organu państwowego. Przykładami informacji wewnętrznych są zapisy księgowo, zamówienia, raporty, przyjęcia. Natomiast informacje analityczne powstają w wyniku rozważenia wzajemnych relacji między danymi, a w przypadku kontroli wewnętrznej – między konkretnymi zasadami i procedurami stanowiącymi jej komponenty. Analiza tworzy szczegółową informację w postaci domniemań lub wniosków opartych na zbadaniu części składowych jako całości pod kątem zgodności, niezgodności, relacji przyczynowo-skutkowych, istotnych i nieistotnych pozycji itp.

Zgodnie z treścią normy zawartej w § 5.1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracach i wynikach tego audytu (Rozporządzenie, 2015) audytor wewnętrzny dokumentuje czynności i zdarzenia mające znaczenie dla prowadzonego audytu wewnętrznego w jednostce. Z kolei według *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (Komunikat, 2016, standard 2310) audytorzy wewnętrzni powinni zidentyfikować informacje wystarczające do osiągnięcia celów zadania, dokonać ich analizy i oceny oraz udokumentować je (Komunikat, 2016, standard 2330). Zakres gromadzonej informacji jest bezpośrednio związany z zakresem usługi wykonanej przez audytora wewnętrznego oraz stopniem wymaganego zapewnienia. Audytor powinien w pełni ujawnić te kwestie, jak również kryteria dokonywania oceny.

Należyta staranność zawodowa audytora wewnętrznego wymaga, aby twierdzenia audytora zostały poparte dowodami. Nieadekwatne informacje obniżają wiarygodność wyników zadania, podważają status zawodowy audytora wewnętrznego oraz wpływają na pogorszenie relacji audytora z przełożonymi. Nie można także wykluczyć sytuacji, w której audytor narazi się na postępowanie roszczeniowe z Kodeksu cywilnego lub karnego w związku z pomówieniami lub naruszeniem dóbr osobistych pracownika (przy nieodpowiednim zabezpieczeniu dowodów). W przypadku braku dowodów uzasadniających wyniki prac audytowych audytor wewnętrzny musi wykazać ostrożność przy ujawnianiu braku informacji. Taka sytuacja jest niebezpieczna, gdy audytor wewnętrzny pozyska krytyczne, lecz niepoparte dowodami informacje.

W ramach gromadzenia dowodów audytowych należy mieć pewność co do zrozumienia przez audytora wymagań w odniesieniu do audytowanego obszaru. Wymagania te mogą wynikać z przepisów prawa, wytycznych i norm specyficznych dla danego sektora (Krawiec, 2017).

W tabeli 1 przedstawiono różne znaczenie dowodu audytowego w audycie wewnętrznym.

**Tabela 1. Różne znaczenie dowodu audytowego**

Znaczenie dowodu audytowego	Objaśnienie
Jako źródło dowodowe	osoba lub rzecz będącą źródłem wiadomości o faktach (np. pracownik komórki audytowanej, rzeczoznawca, przedmiot oględzin, dokument)
Jako czynność dowodowa	rozmowa z pracownikiem komórki audytowanej, analiza treści dokumentu, analiza opinii rzeczoznawcy, przeprowadzenie oględzin
Jako środek dowodowy	wiadomość o faktach uzyskanych w wyniku czynności dowodowej (np. treść dokumentu, wynik oględzin, opinia rzeczoznawcy, wyjaśnienie pracownika komórki audytowanej)
Jako dowodzenie	rozumowanie, wnioskowanie o istnieniu lub nieistnieniu pewnych faktów na podstawie środków dowodowych
Jako wynik dowodzenia	stwierdzenie prawdziwości faktu (stwierdzenie istnienia lub nieistnienia dowodzonego faktu)

Źródło: (Sadowska, 2007).

Dowodem audytowym w znaczeniu środka dowodowego może być wszystko, co przyczyni się do ustalenia stanu faktycznego, a także określenia przyczyn i skutków stwierdzonych słabości, a nie jest sprzeczne z prawem i mieści się w granicach uprawnień audytora wewnętrznego.

### 3. Techniki gromadzenia dowodów w audycie wewnętrznym

Warunkiem przeprowadzenia czynności audytowych jest dostępność informacji. Informacje powinny być wystarczające, wiarygodne, istotne i przydatne dla uzyskania dobrego uzasadnienia ustaleń, wniosków i zaleceń audytu. Na gruncie audytu informacja wystarczająca to informacja oparta na faktach (rzeczowa), odpowiednia i przekonująca, tak aby rozważna i dobrze poinformowana osoba doszła do takich samych wniosków jak audytor wewnętrzny. Kryterium wystarczalności zostało jasno i obiektywnie zdefiniowane. Wyciągnięte wnioski powinny być takie, do jakich doszłaby rozważna i dobrze poinformowana osoba. Zasadniczą kwestią jest rozstrzygnięcie, czy informacje są wystarczająco przekonujące w danych okolicznościach. Moc przekonywania musi być znacznie większa w przypadku np. dochodzenia w sprawie oszustwa popełnionego przez kierownika wyższego szczebla niż przy zadaniu dotyczącym kasy podręcznej. O jakości i ilości informacji decyduje stopień ryzyka, z jakim mamy do czynienia przy badaniu procesu lub zjawiska.

Informacja jest wiarygodna, jeżeli jest rzetelna (merytoryczna) i możliwie najlepsza do uzyskania za pomocą odpowiednich technik audytu (Gleim, 2004) oraz jeżeli przedstawione przez audytora wyniki mogą zostać zweryfikowane przez inne osoby. Wiarygodne informacje muszą być również zasadne (prawdziwe), to znaczy dokładnie przedstawiać zaobserwowane zjawiska. Określenie, czy informacje są odpowiednie do celów audytu wewnętrznego, pozostaje kwestią osądu i zależy od konkretnej sytuacji. Choć co do zasady informacje powinny charakteryzować się obiektywizmem, to jednak niewątpliwie będą się one różnić w zależności od wykształcenia, doświadczenia i innych cech osobowych audytora wewnętrznego. Stopień wiarygodności dowodów zależy od wielu czynników. Będą one bardziej wiarygodne, jeżeli:

- zostały uzyskane ze źródeł niezależnych od badanej jednostki, np. potwierdzenia należności,
- są potwierdzane przez inne informacje lub inne dowody,
- są bezpośrednie, np. obserwacje audytora wewnętrznego, a nie pośrednie, np. zasłyszane,
- są to oryginalne dokumenty, a nie kopie.

Natomiast istotna informacja stanowi podstawę ustaleń, wniosków i zaleceń oraz jest zgodna z celami zadania. Definicja istotności kładzie nacisk na potrzebę ograniczenia prac do tych związanych z realizacją celów zadania. Istotne informacje muszą pozostawać w logicznym związku z tym, czego mają dowodzić.

Informacje są przydatne, jeżeli pomagają organizacji ociągać cele. Ostatecznym celem organizacji jest przysporzenie wartości właścicielom, pozostałym interesariuszom i klientom.

Podczas realizacji zadania audytowego należy gromadzić informacje, które dotyczą wszystkich kwestii związanych z celami zadania i zakresem prac. Identyfikując i badając informacje, audytorzy wewnętrzni mogą stosować różne techniki audytowe, które są szeroko omawiane w literaturze przedmiotu (Calota i Vinatoru, 2015; Lindow i Race, 2002; Marris, 2010; Winiarska, 2019). Pierwszą z nich są procedury analityczne, które polegają na studiowaniu i porównywaniu zależności między informacjami finansowymi i niefinansowymi. Stosowanie procedur analitycznych do identyfikacji informacji w celu ich badania opiera się na założeniu, że wspomniane zależności istnieją i będą występowały w przyszłości, jeśli nie stwierdzono inaczej. Nie można przyjąć takiego założenia w przypadku m.in. stwierdzenia nietypowych lub niepowtarzalnych transakcji bądź wydarzeń, zmiany zasad rachunkowości, zmiany organizacji, operacji, środowiska i technologii, braku sprawności działania, nieskuteczności działania, błędów, nieprawidłowości, nielegalnych czynów.

Praktycznymi przykładami procedur analitycznych mogą być m.in.:

- porównanie informacji bieżącego okresu z podobnymi informacjami za wcześniejsze okresy,
- porównanie informacji bieżącego okresu z budżetami lub prognozami,
- badanie zależności między informacjami finansowymi i odpowiednimi informacjami pozafinansowymi,
- porównanie informacji z podobnymi informacjami z innych komórek organizacyjnych,
- porównanie informacji z podobnymi informacjami z branży, w której organizacja działa.

Procedury analityczne mogą być wykonywane na kwotach pieniężnych, wielkościach fizycznych, wskaźnikach lub wartościach wyrażonych w procentach. Konkretne procedury analityczne obejmują m.in. analizę wskaźnikową, analizę trendów, analizę regresji, testy spójności.

Procedury analityczne audytu powinny być wykorzystywane w trakcie zadania do badania oceny informacji stanowiących uzasadnienie (podstawę) wyników zadania. Audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć, czy i w jakim stopniu należy skorzystać z procedur analitycznych, określając:

- istotność (znaczenie) badanego obszaru,
- adekwatność systemu kontroli wewnętrznej,



- dostępność i wiarygodność informacji finansowych i innych,
- precyzję, z jaką można przewidywać wyniki procedur analitycznych,
- dostępność i porównywalność informacji o branży, w której organizacja działa,
- stopień, w jakim pozostałe procedury audytowe stanowią uzasadnienie wyników zadania.

Jeśli zastosowanie procedur analitycznych przyniesie nieoczekiwane wyniki lub wykaże niespodziewane zależności, audytorzy wewnętrzni muszą je zbadać i ocenić.

Dochowując należytej staranności zawodowej, audytorzy wewnętrzni muszą być wyczuleni na możliwość świadomego łamania prawa, popełniania błędów i dopuszczania się pominięć, nieefektywności, niegospodarności, braku skuteczności oraz wchodzenia w konflikt interesów. Powinni także zwracać uwagę na te rodzaje działalności, w których prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości jest największe. Ponadto powinni rozpoznawać przypadki niewłaściwej kontroli i zalecać środki naprawcze pozwalające na zapewnienie zgodności z przyjętymi procedurami i praktyką.

W każdym przypadku audytorzy wewnętrzni podejmujący się przeprowadzenia zadania audytowego powinni rozważyć możliwość istnienia istotnych nieprawidłowości lub niezgodności. Poza oceną swojej niezależności i obiektywizmu w kontekście badanego obszaru oraz uwzględnienia należytej staranności zawodowej audytor wewnętrzny powinien odbyć odpowiednie spotkania i zgromadzić niezbędne informacje do oceny charakteru i zakresu usługi, jaka ma zostać wykonana. Określenie niezależności dotyczy audytu wolnego od ograniczeń, które mogłyby znacznie zmniejszyć zakres skuteczności badania audytora, a także jego późniejszych raportów obejmujących wyniki i wnioski. Natomiast obiektywizm odnosi się do indywidualnej postawy i braku występowania przesłanek, które uniemożliwiłyby audytorowi wydanie bezstronnej opinii na temat badanego obszaru, systemu, procesu.

Inną techniką uzyskania informacji i gromadzenia dowodów audytowych jest przeprowadzanie rozmów. Jest to sposób gromadzenia informacji w formie oświadczeń. Wiąże się z posiadaniem przez audytorów ważnych umiejętności w tym zakresie. Rozmowy przeprowadza się z personelem badanej organizacji, innymi osobami mającymi styczność z badaną organizacją i z niezależnymi osobami trzecimi. Biorąc pod uwagę możliwą niewiarygodność oświadczeń badanej jednostki, należy je potwierdzić, gdy tylko będzie to możliwe. Informacje uzyskane w drodze rozmowy mogą być wystarczające, np. niektóre oświadczenia niezależnej osoby trzeciej.

Z kolei ponowne przeliczenie danych ilościowych jest wiarygodnym sposobem gromadzenia informacji, ale ma ograniczoną wartość. Przeliczenie dokonane bezpośrednio przez audytorów wewnętrznych dostarcza solidnych i bezstronnych informacji na temat dokładności. Jednym z ograniczeń ponownego przeliczenia

jest to, że nie daje informacji na temat wiarygodności danych wejściowych. Na przykład ponowne przeliczenie dochodu z odsetek jest mało przydatne, jeżeli badane należności najprawdopodobniej nie zostaną wyegzekwowane.

Szczegółowe testy polegają na badaniu dokumentów związanych z określoną działalnością i transakcjami. Dokumenty dostarczają zwykle lepszych niż oświadczenia informacji, że dana transakcja się odbyła lub że procedura kontrolna została wykonana. Podkategorią testów jest „sprawdzanie od konta” i „sprawdzanie od dokumentu”. Sprawdzanie od konta polega na weryfikacji zaksięgowanych kwot poprzez badanie dokumentów od ostatecznych do pierwotnych. Sprawdzanie od dokumentu polega na prześledzeniu transakcji i zapisów (do przodu) od pierwotnych dokumentów do ostatecznych kwot sumarycznych.

Obserwacja i inspekcja są technikami polegającymi na badaniu informacji fizycznej przez audytora wewnętrznego. Zaletą obserwacji i inspekcji jest to, że powstałe informacje pochodzą z bezpośredniego doświadczenia audytora wewnętrznego i dlatego są one bardzo wiarygodne. Zapisy mogą być fałszowane, toteż obserwacje lub inspekcje mają potwierdzić daną kwestię. Obserwacja i inspekcja są procedurami o ograniczonej przydatności. Wiedza obserwatora lub inspektora może nie być wystarczająca do dostarczenia wiarygodnych informacji. Na przykład audytor wewnętrzny może nie wiedzieć, jak oszacować wartość przedmiotów uchodzących za dzieła sztuki, ocenić stan niektórych produktów rolnych albo przydatność do użytku sprzętu specjalistycznego. Obserwacja i inspekcja nie przyczynią się również do ustalenia, czy badana jednostka jest właścicielem przedmiotu obserwacji lub inspekcji ani czy aktywa nie są obciążane na rzecz osoby trzeciej.

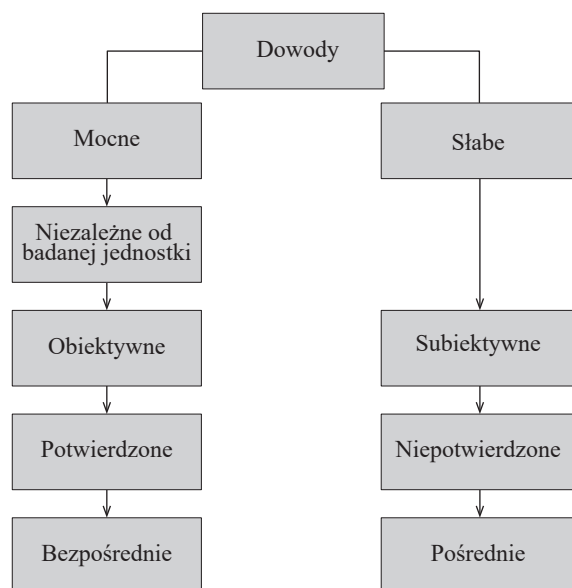
Próby statystyczne pozwalają audytorowi wewnętrznemu na dokonanie oceny ilościowej, czy próba jest reprezentatywna dla populacji przy określonym poziomie ufności. Innymi słowy, losowy dobór prób odpowiedniej wielkości pozwala audytorowi wewnętrznemu stwierdzić, że przy określonym poziomie ufności przedział ufności skonstruowany za pomocą wyników z próby zawiera prawdziwą wartość populacji. Metody statystyczne umożliwiają audytorowi wewnętrznemu kontrolowanie ryzyka (ryzyko próby), gdy z uwagi na efektywność bada on próbkę zamiast całej populacji.

Zapytania o potwierdzenie wysyłane są przez audytorów wewnętrznych podmiotom zewnętrznym w stosunku do badanej jednostki. Odpowiedzi kierowane bezpośrednio do audytora wewnętrznego stanowią czysto zewnętrzne informacje. Negatywne potwierdzenie polega na tym, że adresat proszony jest o udzielenie odpowiedzi tylko wówczas, jeśli nie zgadza się z przedstawionymi informacjami. Negatywne potwierdzenia stosowane są w celu zredukowania ryzyka badania do akceptowanego poziomu. Pozytywne potwierdzenie jest najbardziej wiarygodną informacją (oprócz zapłaty), że należność stanowi rzeczywisty składnik aktywów i że została prawidłowo wyceniona.

Ostatecznym celem gromadzenia informacji jest dostarczenie wystarczającego poparcia dla ustaleń, wniosków i zaleceń audytora wewnętrznego. Poszczególne pozycje informacji mogą zawierać wady, nie są zatem w jednakowym stopniu przekonujące. Zadaniem audytorów wewnętrznych jest zgromadzenia informacji w taki sposób, aby w sumie dostarczyły żądanego poparcia.

Większość informacji zasługuje na częściową wiarę, wobec czego musi zostać potwierdzona. Okoliczności mogą spowodować, że audytor wewnętrzny nie da wiary niektórym informacjom. Powątpiewanie w wiarygodność czy rzetelność informacji oznacza konieczność zastosowania następných narzędzi. Na rysunku 4 przedstawiono podział dowodów ze względu na pewność informacji, których dostarczają.

Niezwykle istotne na gruncie audytu wewnętrznego są zasady dotyczące wyłączenia, które zostały wprowadzone w celu niedopuszczenia dowodów, których wartość dowodowa jest pomniejszona, z uwagi na ich ewentualną stronniczość. Audytorzy wewnętrzeni mogą badać i oceniać wszystkie informacje aż do chwili, gdy wedle swojego zawodowego osądu uznają, że zgromadzili wystarczające, wiarygodne, istotne i przydatne informacje.



**Rysunek 3. Pewność informacji dostarczanych przez dowody**

Źródło: na podstawie (Moeckel i Plumlee, 1989; Ratliff i in., 1996, s. 154).

Inną klasyfikację dowodów zawierających informację przedstawia tabela 2.

**Tabela 2. Klasyfikacja najlepszych i najsłabszych dowodów audytu wewnętrznego**

Klasyfikacja dowodów	Najmocniejsze dowody	Najsłabsze dowody
Technika audytu	obserwacja/potwierdzenie	zwykle zapytanie
Pochodzenie dowodu	potwierdzone materiały	wykorzystane w badaniu statystyki
Związek z audytowaną jednostką	dokument zewnętrzny	wewnętrzny dokument audytowanej jednostki
Forma dowodu audytu	pisemna z podpisami	ustne komentarze
Stopień sformalizowania dowodu	dokumentacja formalna	nieformalna, np. notatki
Lokalizacja dowodu	powiązany z ocenianym obszarem	materiały wydzielone, pomocnicze
Źródło dowodu audytu	efekt pracy audytora wewnętrznego	inne materiały pomocnicze

Źródło: (Moeller, 2009, s. 232).

W rozdziale przyjęto, że termin „dowody” jest używany ściśle w kontekście prawnym, natomiast „informacja” oznacza wszystko, co może zostać wykorzystane w celu poparcia ustaleń, wniosków i zaleceń audytora wewnętrznego. Sposób rozumienia pojęcia informacji zależy od sposobu rozumienia dowodzenia. W celu sprawdzenia informacji czy określenia jej wiarygodności musimy uzyskać dowód, np. w postaci dokumentu, innym razem możemy posiadać dowód w postaci dokumentu, w którym zawarta jest istotna informacja. Niemniej jednak pojęcia prawne i pojęcia z zakresu audytu wewnętrznego mają wiele ze sobą wspólnego. Informacja w kontekście audytu wewnętrznego i dowody w kontekście prawnym mają za zadanie przekonanie stron, stworzenie podstawy do udowodnienia lub zaprzeczenia danej tezy.

Zasady prawne dotyczące dowodów stają się istotne dla audytorów wewnętrznych, gdy uczestniczą oni w badaniu oszustw lub świadczą usługi pomocnicze przy postępowaniu prawnym.

Na gruncie audytu wewnętrznego przyjęto posługiwanie się niżej opisanymi rodzajami dowodów. Najlepsze lub podstawowe dowody są trafnym i najbardziej wiarygodnym sposobem udowodnienia twierdzenia. Zasada najlepszego dowodu jest najczęściej stosowana do dowodów z dokumentu. W celu udowodnienia, jaką treść zawierał dokument, należy przedstawić oryginalny kontrakt, akt notarialny, dokument transakcji lub inny dokument.

Dowody z zeznań nie są dopuszczane do udowodnienia, jaką treść zawierał dokument, z uwagi na możliwość nieprawidłowej interpretacji. Dowody ustne mogą być dopuszczone w celu wyjaśnienia terminów użytych w dokumencie pisemnym, jeśli mogą one być interpretowane na kilka sposobów.

Dowody wtórne są mniej wiarygodne od dowodów podstawowych. Mogą to być kopie oryginalnych dokumentów lub zeznania dotyczące ich treści. Kopie mogą być dopuszczone, jeżeli oryginały zostały utracone lub zniszczone bez złych

zamiarów przez stronę składającą kopię lub gdy znajdują się w posiadaniu podmiotu publicznego. Z kolei kopie są lepsze niż pisemne streszczenia lub ustne zeznania na temat oryginalnych zapisów. Streszczenia lub zeznania mogą jednak zostać dopuszczone, jeżeli oryginały:

- są bardzo obszerne,
- nie mogą zostać rozważone przez sąd w rozsądnym terminie,
- są dostępne do badania na żądanie.

Dowód bezpośredni stanowi dowód bez domniemań lub wyciągania wniosków, np. oryginalne dokumenty lub zeznania na temat tego, co świadek słyszał, robił, widział itp.

Poszlaki są dowodem pośrednim, gdyż wskazują na pośrednie fakty, z których może zostać wydedukowany główny fakt mający znaczenia dla sprawy. Na przykład zmiana danych księgowych w systemie online chronionym hasłem dostępu jest poszlaką, że czynności dokonała upoważniona osoba. Jednak taki wniosek może okazać się błędny, jeżeli osoba nieupoważniona była w stanie uzyskać niezbędne hasło. Rozstrzygający dowód jest tak niezbity, że pozwala na wyciągnięcie tylko jednego zasadnego wniosku, bez potrzeby dodatkowego potwierdzenia.

Dowody z opinii są często wykluczane na gruncie audytu wewnętrznego z uwagi na ich potencjalną stronniczość, ale nie tylko ze względu na tę przesłankę. Audytor wewnętrzny jako osoba obiektywna i niezależna nie jest związany opiniami. Może się z nimi zapoznać, jednakże nie są one wiążące.

Opinia biegłego należy do wyjątków. Takie zeznanie jest dopuszczalne, jeżeli dotyczy spraw poza wiedzą laików, jest składane przez osobę, której wiedza i obiektywizm pomogą sądowi w ustaleniu prawdy. Natomiast dowody ze słyszenia są to oświadczenia innej osoby. Dowody ze słyszenia są zazwyczaj niedopuszczalne, gdyż nie można ich poddać próbie krzyżowej zadawania pytań.

#### 4. Gromadzenie, zabezpieczenie i udostępnienie dokumentacji audytu wewnętrznego

Audytorzy podczas wykonywania swoich czynności obserwują, przeglądają i analizują procesy w organizacji i sposób ich udokumentowania, a także rozmawiają z wszystkimi pracownikami organizacji. Termin „dokumentacja audytu” odnosi się do wszystkich sprawozdań z audytu, planów działań oraz innych dokumentów uzupełniających sprawozdania, dokumentów roboczych, protokołów ważniejszych spotkań, materiałów, narzędzi i technik audytu wspomaganymi komputerowo (*computer assisted audit tools and techniques*, CAATT) oraz wszelkich innych danych i informacji uzasadniających wyniki przeglądu (Moeller, 2009, s. 419).

Modelowanie procesu związanego z gromadzeniem, przechowywaniem, archiwizowaniem i udostępnianiem dokumentów audytu jest niezwykle istotne nie tylko w kontekście wskazania obszarów wymagających poprawy wewnątrz organizacji, ale także dostępu osób spoza organizacji do dokumentów, danych i informacji. A zatem podczas tego procesu należy brać pod uwagę nie tylko pojawiające się szanse, ale także ryzyka związane z dostępem do dokumentacji audytu. Kluczowe jest istnienie właściwego systemu przechowywania dokumentów obejmujących wszystkie rezultaty pracy audytora, prowadzonej zarówno w formie papierowej, jak i elektronicznej.

Właściwe zaprojektowanie takiego procesu jest nie lada wysiłkiem, ale może nie mieć odpowiedniej wartości, gdy wykonane przez audytorów prace nie zostaną w odpowiedni sposób udokumentowane, przechowane i zabezpieczone, a audytorzy i pracownicy organizacji nie rozumieją regulacji w zakresie dostępu do informacji obowiązujących w danej branży.

Z punktu widzenia istoty gromadzenia i udostępniania informacji będących w posiadaniu audytu wewnętrznego należy zwrócić uwagę na zmianę, która zaszła w tym obszarze w polskim prawodawstwie. Postanowienia Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Ustawa, 2009a) w normie zawartej w art. 284 („1. Plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu stanowią, udostępnianą na wniosek, informację publiczną w rozumieniu Ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej. 2. Informacji publicznej nie stanowią inne niż wymienione w ust. 1 dokumenty wytworzone przez audyt wewnętrzny w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego”) w znacznym stopniu ograniczały dostęp do dokumentów audytu wewnętrznego.

Rozwiązania te miały swoich zwolenników i przeciwników. Już na etapie projektowania ustawy rodziło się wiele wątpliwości związanych z postanowieniami art. 284: czy nie stoją one w sprzeczności z postanowieniami innych regulacji, które stanowią, że informacje o działalności podmiotów publicznych są informacjami jawnymi? Czy postanowienia nie naruszają konstytucyjnego prawa obywatela do informacji? Pojawiły się pytania, dlaczego informacja o kontroli wewnętrznej jest informacją jawną, a informację podlegającą udostępnieniu na wniosek z obszaru audytu wewnętrznego spośród ogromnej liczby zgromadzonych i wytworzonych dokumentów sprowadza się tylko do dwóch dokumentów: planu audytu i sprawozdania rocznego.

Po pierwsze, należy zauważyć, że kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny są to dwa zupełnie odrębne narzędzia do oceny procesów zachodzących w danej organizacji. Umiejętność wskazania podobieństw i różnic tych dwóch pojęć z punktu widzenia funkcjonowania organizacji ogranicza lub nawet niweluje napięcia w zakresie dostępu do dokumentacji. Po drugie, ustawodawca tak wysoko umieścił instytucję audytu wewnętrznego w hierarchii organizacyjnej (bezpośrednia podległość kierownikowi organizacji) po to, by dać audytorowi niezależność i umożliwić niczym nieskrępowaną działalność oraz ocenę kontroli jako elementu procesu zarządzania.

Z punktu widzenia procesu dokumentacyjnego w audycie wewnętrznym rok 2015 był kluczowy. Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 9 kwietnia 2015 r. (Wyrok TK, 2015) wyeliminował z porządku prawnego przepis, który pozwalał na nieudostępnianie w trybie dostępu do informacji publicznej dokumentów wytworzonych przez audytora wewnętrznego w trakcie audytu. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 284 ust. 2 Ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Ustawa, 2009a) jest niezgodny z art. 61 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Ogłoszenie wyroku wzbudziło głębokie zaniepokojenie u podmiotów zobowiązanych do udostępniania informacji publicznej ze względu na specyfikę audytu wewnętrznego. Audyt ma służyć poprawie funkcjonowania jednostki sektora finansów publicznych. Cel ten jest osiągany przez wskazywanie kierownikowi jednostki słabości kontroli zarządczej i związanych z nimi zaleceń. W zdaniu odrębnym do omawianego wyroku podnoszono, że tak szerokie udostępnianie materiałów audytowych może spowodować zniechęcenie się audytorów do korzystania z możliwości dostępnych w ramach prawa naturalnego lub pozytywnego ze względu na zagrożenie konsekwencjami prawnymi, gdyż audytorzy będą sobie zdawać sprawę z tego, że dokumenty wypracowane w trakcie audytu mogą stać się informacją publiczną. Również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 20 kwietnia 2011 r. (Wyrok WSA, 2011) stwierdził, że zakwalifikowanie dokumentów związanych z audytem jako informacji publicznej mogłoby doprowadzić do swoistej „autocenzury” audytorów, którzy mając świadomość jawności tych dokumentów, bardziej powściągliwie formułowałiby swe wnioski, zalecenia itp. Pełna jawność dokumentów audytu wewnętrznego mogłaby również zniechęcać kierowników jednostek, w których audyt nie jest obligatoryjny.

Na gruncie postanowień art. 284 (Ustawa 2009a) sądy administracyjne, orzekając przed 9 kwietnia 2015 r., stwierdzały (Wyrok WSA w Poznaniu, 2011, 2013; Wyrok WSA w Olsztynie, 2013), że audyt wewnętrzny jest działalnością prowadzoną w całości wewnątrz struktur administracji, której celem jest – zgodnie z definicją legalną audytu – „wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań” przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze (art. 272 ust. 1, Ustawa 2009a). Działalność ta ma więc charakter służebny wobec działań kierownika jednostki i jest wykonywana w całości na jego potrzeby, którym kierownik jednostki daje wyraz w szczególności w ramach procedury uzgadniania planu audytu (art. 283 ust. 3, Ustawa 2009a). Taki charakter działalności audytowej skłaniał sądy do wniosku, że także dokumenty wytworzone w trakcie audytu mają w całości charakter dokumentów wewnętrznych (do wewnętrznego użytku), które w żaden sposób nie oddziałują na sytuację prawną podmiotów spoza danej jednostki. Ponadto nie sposób wykluczyć sytuacji, w której sformułowane przez audytora ustalenia i zalecenia okażą się ostatecznie niezasadne. Z tej perspektywy upublicznianie takich ustaleń może okazać się co najmniej przedwczesne, a niekiedy wręcz szkodliwe dla podmiotu audytowanego, będącego adresatem niezasadnego zarzutu lub zalecenia (Wyrok WSA w Poznaniu, 2011, 2013; Wyrok WSA w Olsztynie, 2013).

W judykaturze pojawił się pogląd, że przepis art. 284 (Ustawa 2009a) nie ogranicza zakresu informacji publicznych, lecz przeciwnie – w ust. 1 dopiero nadaje charakter informacji publicznej planowi audytu oraz sprawozdaniu z wykonania tego planu (Wyrok WSA w Olsztynie, 2013). Przy braku takiego przepisu dokumenty byłyby kwalifikowane tak jak pozostałe dokumenty wytworzone w związku z audytem wewnętrznym – jako niestanowiące informacji publicznej. Podobne stanowisko zostało również wyrażone w piśmiennictwie, gdzie stwierdzono, że: „Status prawny informacji publicznej nadano więc tylko określonym dokumentom końcowym w ramach danej procedury polegającej na stworzeniu warunków do przeprowadzenia audytu w następnym roku lub podsumowującej rok zakończony. Charakteru takiego nie mają natomiast projekty planów lub sprawozdań, jak również wszelkie inne dokumenty, na podstawie których przygotowano plan audytu albo sprawozdanie z jego wykonania, np. analizy określonego ryzyka, wytyczne wytworzone przez komitet audytu” (Ofiarski, 2010, s. 778).

Wynika z tego, że sądy, orzekając przed ogłoszeniem omawianego wyroku TK, traktowały dokumenty wytworzone przez audytora jako dokumenty wewnętrzne, a tym samym niestanowiące informacji publicznej w rozumieniu art. 1 ust. 1 Ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 782 ze zm.).

Odmienne stanowisko w tej materii zajął Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 9 kwietnia 2015 r., po przeanalizowaniu przepisów art. 61 Konstytucji, ustawy o finansach publicznych oraz Rozporządzenia Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Rozporządzenie, 2010). TK doszedł do przekonania, że niektóre dokumenty wytwarzane przez audytora, inne niż plan audytu i sprawozdanie z wykonania planu audytu, mogą stanowić informację publiczną i być objęte zakresem prawa do informacji publicznej jako dokumenty, o których mowa w art. 61 ust. 2 Konstytucji. Dokumenty te, zdaniem TK, zawierają rezultaty przeprowadzonego audytu, wyrażają końcowe stanowisko audytora w drodze ocen i zaleceń skierowanych do określonych komórek jednostki, w których przeprowadzane były zadania audytowe. Trybunał zauważył przy tym, że część dokumentów wytwarzanych przez audytora nie zawiera informacji publicznej w rozumieniu art. 61 Konstytucji. Są to bowiem różnego rodzaju dokumenty o charakterze roboczym: zapiski czy notatki sporządzane w stadium zbierania informacji i przygotowania końcowego stanowiska, które stanowią jedynie etap na drodze do wytworzenia informacji publicznej, jednak informacji tej jeszcze nie stanowią.

Na takim stanowisku stanął również Naczelny Sąd Administracyjny w swoim pierwszym, po ogłoszeniu orzeczenia TK, wyroku dotyczącym tej kwestii z 29 października 2015 r. (Wyrok NSA, 2015). Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że ze względu na stan prawny wynikający z orzeczenia TK konieczne jest każdorazowe badanie żądanych w trybie dostępu do informacji publicznej dokumentów wytworzonych przez audytora i udzielanie odpowiedzi na pytanie: czy zawierają



one informację publiczną w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej, o której mowa w wyroku oraz art. 61 Konstytucji, czy też mają charakter wewnętrzny? Jeżeli wniosek będzie dotyczył dokumentów wewnętrznych, organ powinien poinformować wnioskodawcę, że nie stanowią one informacji publicznej. Pismo informujące powinno mieć szczegółowe i obszerne uzasadnienie, które pozwalałoby obronić postępowanie organu w przypadku skargi na bezczynność. Jeżeli zaś organ uzna, że wnioskowane dokumenty zawierają informację publiczną, powinien przeanalizować, czy w określonej sytuacji uzasadnione jest ograniczenie prawa dostępu do informacji z uwagi na występowanie okoliczności określonych w ustawie o dostępie do informacji publicznej, a tym samym wydanie decyzji odmownej. Jeżeli takie przesłanki nie występują, podmiot zobowiązany udostępnia informację w sposób wskazany we wniosku, czyli np. przesyłając wnioskodawcy kopie dokumentów wytworzonych przez audytora wewnętrznego, będących nośnikiem informacji publicznych.

Osoby z zewnątrz organizacji podejmują starania o udostępnienie dokumentacji audytu wewnętrznego w celu wykorzystania jej w różnych postępowaniach, m.in. w postępowaniu karnym i cywilnym, kontroli podatkowej, kontroli organów nadzorujących czy też w celach naukowych. Praktycznie cała dokumentacja organizacji, która nie jest chroniona tajemnicą adwokacką, jest dostępna w postępowaniu karnym. Kwestia dostępu w postępowaniu innym niż karne nie jest już tak oczywista. Dlatego też bardzo często w organizacjach powstają wewnętrzne procedury dotyczące procesu archiwizacji i udostępniania dokumentacji audytu wewnętrznego. Informacje, które audytor gromadzi jako osoba obdarzona zaufaniem, pozostają poufne, gdyż audytor nie jest właścicielem informacji, w posiadanie której wszedł, prowadząc audyt wewnętrzny.

Z dostępem do dokumentacji wiąże się także ryzyko, które jest niepomijalne w funkcjonowaniu danej organizacji. Dokumentacja powinna być odpowiednio zabezpieczona i przechowywana w taki sposób, aby nie doszło do jej zniszczenia lub aby nie weszła ona w posiadanie osób nieuprawnionych. Zgodnie z *Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej* (IIA, 2016, s. 7) należy podkreślić, że audytor wewnętrzny nie jest właścicielem informacji, w posiadanie której wchodzi, prowadząc audyt wewnętrzny, a zatem jest zobowiązany do zachowania w poufności wszelkich informacji i danych, jakie pozyskał w trakcie prowadzenia audytu.

Oprócz ograniczeń w dostępie do dokumentacji, zarówno w polskim porządku prawnym, jak i zagranicznym, pojawiają się także nakazy udostępnienia jej w toczących się postępowaniach sędow-administracyjnych. Dostęp do dokumentacji może być nakazany prawem, np. amerykański Sąd Najwyższy stwierdził, że aparat skarbowy ma prawo uzyskania dokumentacji roboczej, jeżeli dochodzenie jest prawnie uzasadnione, zapytanie może być istotne, aparat skarbowy nie posiada tych informacji oraz zastosował odpowiednie procedury administracyjne (Gleim, 2004, s. 76).

Dokumentacja robocza zadania jest własnością organizacji. Powinna pozostać pod kontrolą audytu wewnętrznego i może być udostępniana jedynie

upoważnionym osobom. Kierownictwo i inni członkowie organizacji mogą złożyć wniosek o jej udostępnienie.

Od początku wprowadzenia do polskiego porządku prawnego systemu audytu wewnętrznego nie zmienił się jego cel, czyli polepszenie procesów zarządzania w jednostkach finansów publicznych. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano, że celem audytu wewnętrznego jest dostarczanie informacji oraz pomocy i doradztwo kierownikowi jednostki (por. Wyrok TK, 2005).

## Podsumowanie

Według autorów wewnętrznych każdy audyt ma do spełnienia jakąś misję. Misją audytu prawidłowości jest zapewnienie bezpieczeństwa lub zgodności sposobu funkcjonowania z głównymi i oczekiwanymi rezultatami działalności. Misją audytu sprawności jest dążenie do zapewnienia skuteczności lub jakości otrzymanych informacji lub działań (czynności).

Audytorzy wewnętrzni korzystają z różnych narzędzi dowodowych, nie mają prawa pouczać o odpowiedzialności karnej przy odbieraniu oświadczeń, zapytań, wywiadów i innych czynnościach, a zatem na każdym etapie muszą liczyć się z nieodłączną niewiarygodnością uzyskanych wyjaśnień, oświadczeń, wywiadów, co wymaga następnego kroku, czyli potwierdzenia w innych dowodach i informacjach (źródłach).

Audytorzy nie powinni uchylać się od przedstawiania zaleceń mogących skutkować koniecznością podejmowania trudnych decyzji. Zbierając, oceniając i przekazując informacje na temat badanej działalności lub badanego procesu, audytorzy opierają swoje ustalenia i zalecenia na faktach. Dokonują wyważonej oceny, biorąc pod uwagę wszystkie związane ze sprawą okoliczności. Przy formułowaniu zaleceń są obiektywni, nie ulegają wpływom innych osób.

Prowadzenie audytu wymaga swobodnego dostępu do dokumentacji oraz niezakłóconego obiegu informacji, zarówno formalnego, jak i nieformalnego, w górę i w dół hierarchii organizacyjnej, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej. Wpływ dowodu na ocenę badanej działalności jest bezdyskusyjny zarówno na etapie subsumcji, jak też w procesie odwoławczym, z którym na gruncie audytu mamy bardzo często do czynienia, chociażby z uwagi na zasadę kontrydiktoryjności.

Implikacja: im mocniejszy dowód, tym bardziej wiarygodna i obiektywna ocena na gruncie audytu wewnętrznego została niejednokrotnie dowiedziona. Słabe, niepotwierdzone, nierzetelne lub uzyskane w sposób niezgodny z prawem dowody nie mogą same się bronić ani nie mogą bronić twierdzeń, którymi posługuje się audytor w diagnozie i ocenie sytuacji.

Podsumowując, należy stwierdzić, że biegłość w posługiwaniu się i w doborze instrumentarium poznawczego, interdyscyplinarna i instytucjonalna wiedza, a także cechy poznawcze, takie jak dociekliwość oraz wzniesienie się ponad organizacyjne podziały, przekładają się na umiejętność identyfikowania, gromadzenia i zabezpieczania dowodów w celu dotarcia do prawdy.

## Bibliografia

- Calota, G. i Vinatoru, S. S. (2015). Techniques and procedures to obtain audit evidence assets. *Internal Auditing & Risk Management*, 37(1), 13–22.
- Encyklopedia PWN (b.d.). Dokument. Pobrane 20 stycznia 2022 z <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/dokument%3B3893484.html>
- Gleim, I. N. (2004). *Powtórzenie do egzaminu CIA. Cz. II*. Ernst & Young Academy of Business Sp. z o.o.
- 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)
- Kardas, P. (2015). Podstawy i ograniczenia przeprowadzania oraz wykorzystywania w procesie karnym tzw. dowodów prywatnych. *Palestra*, 60(1–2), 7–23.
- Krawiec, J. (2017). System zarządzania bezpieczeństwem informacji – zabezpieczenia. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Informatyki, Zarządzania i Administracji w Warszawie*, 1(38), 46–59.
- 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).
- Lindow, P. E. i Race, J. D. (2002). Beyond traditional audit techniques. *Journal of Accountancy*, 194(1), 28–33.
- Marris, D. (2010). *Challenges obtaining audit evidence*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1590634>
- Marten, Z. (2012). *Psychologia zeznań*. LexisNexis.
- Moeckel, C. L. i Plumlee, R. D. (1989). Auditors' confidence in recognition of audit evidence. *The Accounting Review*, 64(4), 653–666. <http://www.jstor.org/stable/247853>
- Moeller, R. (2009). *Nowoczesny audyt wewnętrzny*. Wolters Kluwer.
- Ochman, P. (2009). Spór o pojęcie dokumentu w prawie karnym. *Prokuratura i Prawo*, 1, 20–37.
- Ofiarski, Z. (2010). W: M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Presscom.
- Ratliff, R. L., Wallace, W. A., Loebbecke, J. K. i McFarland, W. G. (1996). *Internal auditing principles and techniques*. Institute of Internal Auditors.

- Rozporządzenie. (2010). Rozporządzenie Ministra Finansów z 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 (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r., poz. 506).
- Sadowska, T. (2007). Dowody i dokumenty audytowe. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Prace Katedry Rachunkowości*, 29.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A. i Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing*. Institute of Internal Auditors.
- Ustawa. (1960). Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 775).
- Ustawa (1964a). Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1610 ze zm.).
- Ustawa. (1964b). Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1550 ze zm.).
- Ustawa (1997a). Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 1138 ze zm.).
- Ustawa (1997b). Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 1375).
- Ustawa (2001). Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 902).
- Ustawa (2005). Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji podmiotów realizujących zadania administracji publicznej (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 57 ze zm.).
- Ustawa (2009a). Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, 938 i 1646 oraz z 2014 r. poz. 379, 911, 1146, 1626 i 1877).
- Ustawa (2009b). Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1270 ze zm.).
- Winiarska, K. (2019). *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*. Difin.
- Wyrok NSA (2015). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 października 2015 r. sygn. akt I OSK 1798/15.
- Wyrok TK (2005). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 listopada 2005 r., sygn. akt Kp 2/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 114 (M. P. z 2005 r. Nr 69, poz. 962).
- Wyrok TK (2015). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt K 14/13 (Dz. U. z 2015 r. poz. 532).
- Wyrok WSA w Olsztynie. (2013). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 21 marca 2013 r., sygn. akt II SAB/Ol 1/13, Legalis.
- Wyrok WSA w Poznaniu. (2011). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 20 kwietnia 2011 r., sygn. akt IV SAB/Po 52/10, Legalis.
- Wyrok WSA w Poznaniu. (2013). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 20 czerwca 2013 r., sygn. akt II SA/Po509/13, Legalis.