

Marcin Tatoj

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

POLITYKA W ZAKRESIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO JEDNOSTEK SEKTORA POLSKICH FINANSÓW PUBLICZNYCH A WSPOMAGANIE ZARZĄDZANIA W KSZTAŁTOWANIU WYNIKÓW JEDNOSTEK

Wprowadzenie

System audytu wewnętrznego jest podsystemem systemu informacyjno-kontrolnego, a tym samym systemu zarządzania jednostką, zarówno w jednostkach sektora prywatnego, jak i w jednostkach dysponującego ogromnymi zasobami sektora finansów publicznych, którego działania mają bardzo szeroki krąg odbiorców.

Profesjonalnie i kompleksowo zbudowany system audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych, w tym odpowiednio przyjęte i wdrożone metody i procedury audytu wewnętrznego, powinien badać i oceniać oraz usprawniać i wspomagać działanie systemów kontroli i zarządzania (w tym ryzykiem) w jednostce, a tym samym przyczyniać się do realizacji celów i zadań jednostki, wsparcia, poprawy i doskonalenia efektywności (skuteczności), racjonalności, jakości i sprawności jej ww. systemów (w tym efektywności i racjonalności (oszczędności) gospodarowania środkami publicznymi i mieniem w jednostce), przysparzania wartości, ustawicznego rozwoju jednostki i, co niezwykle istotne, kształtowania osiągnięć – wyników (w tym szczególnie wyniku finansowego) jednostki¹.

¹ *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. A. Kostur, wyd. 2, UE, Katowice 2012, s. 9-10; A. Tyka: *Poradnik audytora wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych. Tryb postępowania, dokumentacja*, ODDK, Gdańsk 2005, s. 8; *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007, s. 9.

Polityka w zakresie funkcjonującego w jednostkach sektora polskich finansów publicznych od ponad 12 lat² audytu wewnętrznego dotyczy w szczególności:

- polityki architektury (projektowania) struktury organizacyjnej – tworzenia (budowy) i rozbudowy komórki audytu wewnętrznego (samodzielnego (wyodrębnionego) stanowiska ds. audytu wewnętrznego) oraz
- polityki kadrowej – rekrutacji audytorów wewnętrznych i innych pracowników komórki audytu wewnętrznego, podnoszenia ich kwalifikacji zawodowych, a także ewentualnego delegowania ich do innych zadań w jednostce.

Głównym celem artykułu jest prezentacja istoty i roli oraz polityki jednostki w zakresie współczesnego audytu wewnętrznego – systemu zintegrowanego i wbudowanego w systemy informacyjno-kontrolny i zarządzania jednostką, realizującego szereg zadań w obszarze całej jednostki, w tym, obok sfery rachunkowo-księgowej, w sferze kontrolno-zarządczej.

Opracowanie zrealizowane zostało przy wykorzystaniu kilku metod badawczych. Wśród podstawowych wymienić można analizę (porównawczo-opisową) krajowych i międzynarodowych aktów prawnych i profesjonalnych (standardów) oraz krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu, a także metodę syntezy i dedukcji.

1. Audyt wewnętrzny jako zintegrowany podsystem systemu zarządzania w jednostce – instrument zarządzania jednostką

Jednostka organizacyjna w świecie globalnej gospodarki, realizując swoją misję i strategię oraz działalność operacyjną, jest zmuszona do ciągłej reakcji na szybkie zmiany otoczenia, przy należyтым wykorzystaniu wszystkich tworzących ją licznych elementów, co wymaga odpowiedniego, regularnie monitorowanego i doskonalonego zarządzania.

² Audyt wewnętrzny, obok wewnętrznej kontroli finansowej, z którą tworzy publiczną wewnętrzną kontrolę finansową, został wprowadzony (od 1 stycznia 2002 r.) Ustawą z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (...), Dz.U. z 2001 r., nr 102, poz. 1116, nowela ta dotyczyła nieobowiązującej już ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst pierwotny: Dz.U. nr 155, poz. 1014 z 1998 r. z późn. zm.; tekst jednolity: Dz.U. nr 15, poz. 148 z 2003 r. z późn. zm.); Na świecie profesjonalny, współczesny audyt wewnętrzny funkcjonuje zdecydowanie dłużej, jego formalne początki sięgają w Stanach Zjednoczonych 1941, a w Europie 1975 roku; *Audire* (łac.) – słyszeć, słuchać, przesłuchiwać, badać, *audit* (ang.) – kontrola ksiąg rachunkowych, *audytor* (etymologicznie) – słuchacz rachunków, *auditing* – zespół czynności kontrolnych, audytorskich, doradczych i sprawdzających, realizowany przez wyspecjalizowanych audytorów na podstawie standardów i przepisów o zasięgu krajowym i międzynarodowym; jest to również system rewizji gospodarczej (finansowej) realizowany przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie – podmioty uprawnione do badania ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych (*Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, LexisNexis, Warszawa 2005, s. 90).

Zarządzanie to forma praktycznej działalności, związanej z procesami podejmowania decyzji dotyczących jak najlepszej alokacji posiadanych (ograniczonych) zasobów, dla realizacji postawionych celów i założonych zadań, zapewniających przetrwanie jednostki poprzez jej ustawiczny rozwój. Zarządzanie jest ciągłym procesem tworzenia reguł ładu organizacyjnego (*governance*)³ w jednostce, jest bardzo złożonym, wielostronnym procesem sterowania całokształtem działalności jednostki, jej rozwojem i sposobami zachowania się w otoczeniu. To zestaw działań (procesów, procedur) skierowanych na zasoby jednostki, wykonywanych z zamiarem osiągnięcia celów i realizacji planowanych zadań jednostki⁴.

P.F. Drucker wśród elementów zarządzania wymienia rozbudowany system (zestaw) wskaźników (finansowych, ekonomicznych, społecznych, rynkowych) dostosowanych do konkretnej jednostki i sytuacji, pozwalających stale i wszechstronnie (biorąc pod uwagę ważne dla jednostki kryteria) monitorować (badać), oceniać i poprawiać (doskonalić) jakość, racjonalność, sprawność i efektywność (skuteczność) działania. H. Fayol natomiast wśród czterech (wyróżnionych przez siebie) zasadniczych funkcji (faz) zarządzania jako ostatnią wymienia kontrolowanie jako obserwowanie (badanie) i ocenę działań (postępów w realizacji celów i zadań jednostki), przez który to proces kierownicy zapewniają, by rzeczywiste działania były zgodne z działaniami planowymi⁵. Kontrolę można przedstawić jako regulację działań dla osiągnięcia celów jednostki⁶. Praktyka funkcjonowania jednostek wypracowała wiele odmian kontroli, w tym fragmentaryczne i proste oraz złożone (zawierające struktury połączonych funkcji dla wykonywania określonych czynności w systemie zarządzania). Wśród złożonych metod można wymienić: controlling, kontrolę wewnętrzną (zarządczą, finansową) oraz audyt wewnętrzny, który jest formą kontroli instytucjonalnej, zatem stanowi istotny element, a zarazem instrument (narzędzie) zarządzania⁷.

System współczesnego, nowoczesnego audytu wewnętrznego jest, w ujęciu bezpośrednim, podsystemem (integralną częścią) systemu informacyjno-kontrolnego w jednostce, a w ujęciu pośrednim podsystemem systemu zarządza-

³ Ład organizacyjny (*governance*) – kombinacja procesów oraz struktur wprowadzonych przez radę dla uzyskania przepływu informacji, zarządzania, kierowania oraz monitorowania działań w organizacji nakierowanych na realizację celów tej organizacji (Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (International Standards of the Professional Practice of Internal Auditing), The Institute of Internal Auditors (IIA), Altamonte Springs 2009 (z późn. zm.), tłum. IIA-Polska, Warszawa, listopad 2011, Glosariusz).

⁴ J. Penc, *Encyklopedia zarządzania. Podstawowe kategorie i terminy*, WSSM, Łódź 2008, s. 1156-1157.

⁵ *Ibid.*, s. 1158.

⁶ R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, WN PWN, Warszawa 2002, s. 585; S.P. Robbins, D.A. De Cenzo, *Podstawy zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 559.

⁷ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, wyd. 2, InfoAudit, Warszawa 2005, s. 272.

nia jednostką. System audytu wewnętrznego jest układem (zbiorem) powiązanych ze sobą elementów, którymi są: ocena ryzyka, planowanie, badanie, analiza, dostarczanie ocen, informacji, zaleceń i zapewnień oraz doradztwo i instruktaż. Każdy z wymienionych elementów pełni określoną rolę w należyтым funkcjonowaniu całości i współprzyczynia się do jej powodzenia – poprawnego, na odpowiednim poziomie, prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Powyższe elementy systemu audytu wewnętrznego mają określoną budowę (wewnętrzną strukturę, ściśle określoną kolejność) i stanowią funkcjonalną całość uporządkowaną przez cel systemu audytu wewnętrznego, którym jest przede wszystkim (docelowo) wspomaganie zarządzania – w szczególności (w obecnej sytuacji jednostek sektora polskich finansów publicznych) poprzez poprawę efektywności i racjonalności (oszczędności) gospodarowania środkami publicznymi i mieniem w jednostce, a w konsekwencji kształtowania osiągnięć – wyników (w tym szczególnie wyniku finansowego) jednostki.

2. Istota i rola audytu wewnętrznego we wspomaganii zarządzania jednostką, w tym w kształtowaniu wyników jednostki

Audyt wewnętrzny, na gruncie definicji ujętych w zagranicznych i krajowych aktach profesjonalnych (standardach) i prawnych, a także zagranicznej i krajowej specjalistycznej literaturze przedmiotu, to współcześnie z jednej strony działalność praktyczna, z drugiej zaś koncepcja naukowa.

Podstawowym dokumentem definiującym i regulującym audyt wewnętrzny na świecie (na zasadach aktu profesjonalnego – standardu) są Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (International Standards of the Professional Practice of Internal Auditing), opracowane i opublikowane przez The Institute of Internal Auditors. Nie odnoszą się one wprost do pojęcia audytu wewnętrznego sektora publicznego, a generalnie do audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych, zostały jednak formalnie (ministerialnie) zaadaptowane na grunt audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych⁸. Audyt wewnętrzny w Międzynarodowych Standardach jest definiowany jako „działalność niezależna, obiektywnie zapewnijająca i doradcza, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji; pomaga on organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematycz-

⁸ Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 5, poz. 24 z 2010 r.

ne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i governance. Usługi zapewniające (poświadczające) obejmują obiektywną ocenę dowodów dokonywaną przez audytorów wewnętrznych w celu dostarczenia niezależnej opinii oraz wniosków w odniesieniu do procesu, systemu lub innego zagadnienia. (...) Usługi doradcze, ze względu na swój charakter, wykonywane są zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy. (...) Podczas świadczenia usług doradczych audytor wewnętrzny jest zobowiązany zachować obiektywizm i nie przejmować odpowiedzialności (roli) kierownictwa”⁹.

W polskich regulacjach prawnych zakres ogólny audytu wewnętrznego został natomiast sformułowany przede wszystkim w art. 272 ust. 1 i 2 działu VI *Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* ustawy o finansach publicznych. Powyższe zapisy stanowią, że „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie (...) kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w (...) jednostce”¹⁰. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego z dnia 1 lutego 2010 roku w par. 2, pkt 3-5 definiuje pojęcia (stosowane w sposób bezpośredni lub pośredni w powyższych zapisach ustawowych) charakteryzujące zadania współczesnego, nowoczesnego audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych. Zgodnie z zapisami rozporządzenia: zadanie zapewniające to „zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny (...)”, czynności doradcze to „inne niż zadania zapewniające, działania podejmowane przez audytora wewnętrznego, których charakter i zakres jest uzgodniony z kierownikiem jednostki, a których celem jest zwłaszcza usprawnienie funkcjonowania jednostki”, natomiast przez zadanie audytowe należy rozumieć „zadanie zapewniające i czynności doradcze”¹¹.

Obowiązujące zapisy krajowych regulacji prawnych są w coraz większym stopniu zharmonizowane z zapisami międzynarodowych regulacji profesjonalnych w kwestii podejścia do zagadnień audytu wewnętrznego. Można tu zaob-

⁹ Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (International Standards of the Professional Practice of Internal Auditing), op. cit., Wprowadzenie (Introduction).

¹⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. nr 21, poz. 108 z 2010 r. Ww. rozporządzenie stanowi ministerialną realizację art. 285 delegacji ustawowej (ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, op. cit.).

serwować duży nacisk na wspieranie kierownika jednostki w realizacji jej celów i zadań poprzez badanie i ocenę kontroli zarządczej (działalność zapewniającą) oraz doradztwo (działalność doradczą), widoczny jest tu aspekt całościowy – kontrolno-zarządczy (dotyczący całej gospodarki w jednostce). Należy jednak podnieść stosunkowo marginalne traktowanie sfery zarządzania ryzykiem w zachodzących procesach, jak również kwestie przysparzania wartości jednostce. Może to jednak tłumaczyć fakt przyjęcia Międzynarodowych Standardów jako obowiązujących w polskim sektorze publicznym, a one kwestiom zarządzania ryzykiem, jak również przysparzania wartości poświęcają znaczną uwagę. Poza tym wynikać to może również z uwarunkowań historycznych w podejściu do powyższych obszarów.

Natomiast współczesny audyt wewnętrzny, definiowany na podstawie zestawienia (skompilowania) charakterystyk zawartych w międzynarodowych i krajowych regulacjach profesjonalnych i prawnych z charakterystykami (zwykle nieco szerszymi) zawartymi w zagranicznej i (w pełni z nią koncepcyjnie zharmonizowanej) krajowej literaturze przedmiotu¹² – to nowoczesny instrument (narzędzie) zarządzania jednostką:

- integrujący m.in. zadania wszystkich znanych elementów nadzoru (kontroli),
- zorientowany na cele i zadania jednostki oraz pomoc jej kierownictwu w usprawnianiu działalności jednostki (szczególnie operacyjnej) – procesów, systemów lub innych zagadnień,
- przysparzający (dodający) wartość (*add value*),
- sygnalizujący nieprawidłowości i niezgodności (w tym z regulacjami zewnętrznymi i wewnętrznymi) oraz niedociągnięcia,
- funkcjonujący w trzech przestrzeniach czasowych – przeszłości, teraźniejszości i przyszłości.

Ponadto współczesny audyt wewnętrzny to rodzaj proaktywnej, profesjonalnej, systematycznej, zdyscyplinowanej, niezależnej, neutralnej i obiektywnej działalności badającej, oceniającej, doskonalącej i zapewniającej (poświadczającej) o jakości, racjonalności, sprawności i efektywności (skuteczności) oraz ade-

¹² L.B. Sawyer, M.A. Dittehofer, J.H. Scheiner, *Sawyer's Internal Auditing*, 5th Edition, IIA, Altamonte Springs 2003, s. 3 i 10; W. Lueck, *Die Zukunft der Interne Revision Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Ueberwachung*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2000, s. 1; R. Moeller, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 25-31; K. Knedler, M. Stasik, *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, wyd. 3, PAR, Łódź 2010, s. 15-19; *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, red. M. Lisiński, PWE, Warszawa 2011, s. 35-42; *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych według najnowszej wersji ustawy o finansach publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2012, s. 9; *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, red. K. Winiarska, USZ, Szczecin 2013, s. 17; A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, SKWP, Warszawa 2004, s. 50.

kwatności kontroli (podstawą badania audytu są systemy, szczególnie kontroli wewnętrznej – finansowej, zarządczej):

- całej struktury i działalności jednostki (ładu organizacyjnego – *corporate governance*) – zarządzania,
- procesów zarządzania ryzykiem.

Współczesny audyt wewnętrzny dostarcza również dokładnych informacji, analiz i zaleceń, przez co jest także działalnością doradczą i instruktazową¹³.

W powyższej definicji widoczna jest zasadnicza zmiana kierunku we współczesnym audycie wewnętrznym – z rachunkowo-finansowego na kontrolno-zarządczy, wynikająca z wzrastającej złożoności procesów gospodarczych w jednostce. Ponadto współczesny (nowoczesny) audyt wewnętrzny realizuje zadania zarezerwowane do niedawna dla głównego księgowego, kontrolera (rewidenta) wewnętrznego (instytucjonalnego)¹⁴, zewnętrznego biegłego rewidenta, poniekąd komórki controllingu czy rachunkowości zarządczej oraz innych komórek nadzoru i doradztwa. Należycie prowadzony wyszukuje słabe punkty wewnętrznej kontroli (funkcjonalnej) i zarządzania (w tym zarządzania ryzykiem) w jednostce oraz istotnie przyczynia się do ich eliminacji. Istotą i rolą współczesnego, nowoczesnego audytu wewnętrznego jest więc przede wszystkim wspomaganie zarządzania – w szczególności (w obecnej sytuacji jednostek sektora polskich finansów publicznych) poprzez poprawę efektywności i racjonalności (oszczędności) gospodarowania środkami publicznymi i mieniem w jednostce, a w konsekwencji kształtowania osiągnięć – wyników (w tym szczególnie wyniku finansowego) jednostki.

3. Polityka audytu wewnętrznego w zakresie organizacyjnej i kadrowej struktury jednostki

Polityka w zakresie audytu wewnętrznego w jednostce to podejmowanie strategicznych decyzji dotyczących w szczególności: formy, kształtu, wielkości, umiejscowienia w strukturze organizacyjnej jednostki, rangi, zasobów osobo-

¹³ Definicja (charakterystyka) nie odnosi się bezpośrednio do pojęcia audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych, a generalnie do audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych (gospodarczych), można ją jednak, bez żadnych przeszkód, adaptować na grunt audytu wewnętrznego sektora publicznego. Definicje audytu wewnętrznego (krajowe i zagraniczne oraz prawne, profesjonalne i literaturowe) podlegają okresowym modyfikacjom wraz ze zmianami zachodzącymi w jednostkach organizacyjnych globalnej gospodarki.

¹⁴ W przypadku funkcjonowania w jednostce sektora finansów publicznych komórki zajmującej się kontrolą wewnętrzną (finansową, zarządczą) lub controllingiem zadania komórki lub stanowiska ds. audytu wewnętrznego będą inaczej wyspecyfikowane niż w przypadku ich braku.

wych i materialnych oraz finansowania audytu wewnętrznego. Stworzenie (zorganizowanie) komórki audytu wewnętrznego¹⁵ to:

- jej formalne powołanie w jednostce przez kierownika i zatrudnienie odpowiedniego personelu,
- wyposażenie w zasoby materialne (w tym w narzędzia informatyczne),
- stworzenie odpowiednich dokumentów zapewniających należyte funkcjonowanie komórki (szczególnie regulaminu organizacyjnego wraz ze schematem organizacyjnym i książki procedur),
- wypracowywanie dalszej metodologii przeprowadzania zadań audytowych, dokumentowania ich i wewnętrznej oceny jakości tych działań (ze względu na zmiany środowiska funkcjonowania audytorów oraz modyfikacji książki procedur).

Praca zespołowa, charakterystyczna dla komórki audytu wewnętrznego (możliwa w przypadku, gdy jednostka zatrudnia co najmniej dwóch audytorów wewnętrznych), wymaga swobodnego obiegu informacji w sposób formalny i nieformalny, zarówno w górę, jak i w dół hierarchii organizacyjnej komórki, a także pomiędzy pracownikami komórki. Aby efektywnie realizować swoje zadania, komórka audytu wewnętrznego powinna podczas organizacji swojej pracy uwzględnić budowę (architekturę) struktury organizacyjnej jednostki. W jednostkach jednooddziałowych komórka audytu wewnętrznego funkcjonuje jako jedna z komórek jednostki, natomiast w jednostkach wielooddziałowych rodzi się kwestia zależna od przyjętej polityki w zakresie audytu wewnętrznego w części dotyczącej struktury organizacyjnej – czy komórka audytu wewnętrznego ma się zdecentralizować, czy pozostać scentralizowaną, a także jaka ma być jej wielkość i jak ma działać?¹⁶

Komórka audytu wewnętrznego (samodzielne – wyodrębnione – stanowisko ds. audytu wewnętrznego – w przypadku, gdy jednostka zatrudnia jednego audytora wewnętrznego) w jednostkach sektora finansów publicznych¹⁷ musi obligatoryjnie podlegać bezpośrednio kierownikowi jednostki, co ma wpłynąć na znaczne podniesienie jej rangi w jednostce. Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za utworzenie komórki (stanowiska) oraz zapewnienie jej organiza-

¹⁵ Określa się ją również mianem: departamentu, wydziału, referatu, biura, centrum, działu audytu lub ds. audytu wewnętrznego.

¹⁶ J. Banaszkiwicz i in., *Audyt wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne*, SKwP, Warszawa 2003, s. 128.

¹⁷ Określa się je również mianem: specjalisty, starszego, głównego specjalisty lub inspektora ds. audytu wewnętrznego. W odniesieniu do organizacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce ustawodawca w art. 277 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych wprowadził rozgraniczenie na wieloosobowe i jednoosobowe komórki audytu wewnętrznego, nie wprowadzając pojęcia stanowisko ds. audytu wewnętrznego. Natomiast w art. 275 ustawy dopuścił możliwość usługowego (usługodawca niezatrudniony w jednostce) prowadzenia audytu wewnętrznego, z uwzględnieniem warunków zawartych w art. 278 ustawy – w takim przypadku zadania/czynności realizowane przez kierownika komórki audytu wewnętrznego realizuje audytor usługodawcy.

cyjnej odrębności i niezależności wykonywania przez nią zadań (swobody działania, wystąpień i wypowiedzi, swobody pisania i mówienia), nie może zatem pozwolić na bezpośrednie uczestnictwo jej pracowników w działaniach związanych z zarządzaniem (operacyjnym i strategicznym), a jedynie ze wspomaganiem działań związanych z zarządzaniem jednostką. Komórka (stanowisko) audytu wewnętrznego powinna być niezależna zarówno w sferze organizacyjnej (podlegać bezpośrednio kierownikowi jednostki), jak i operacyjnej (być niezależna w planowaniu swojej pracy, audytowaniu i sprawozdawczości). O każdym naruszeniu niezależności kierownik komórki audytu wewnętrznego (audytor zatrudniony na samodzielny – wyodrębniony – stanowisku) informuje kierownika jednostki¹⁸. Kierownicy komórek audytu wewnętrznego (audytorzy wewnętrzni zatrudnieni na samodzielnych – wyodrębnionych – stanowiskach) jednostek sektora finansów publicznych w Polsce są objęci szczególną formą ochrony pracy – rozwiązanie stosunku pracy oraz zmiana warunków ich płacy i pracy nie może nastąpić bez zgody właściwego komitetu audytu¹⁹. Ponadto audytorzy wewnętrzni są uprawnieni do:

- przeprowadzania audytów²⁰,
- dostępu (z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych) do wszelkich dokumentów, wszystkich pracowników, pomieszczeń jednostki oraz wszelkich innych źródeł informacji potrzebnych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
- żądania od kierownika i pracowników audytowanej komórki informacji oraz wyjaśnień w celu właściwego i efektywnego przeprowadzania audytu wewnętrznego.

¹⁸ H. Grocholski, *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego (T1)*, Omnikron, Warszawa 2004, s. 8; K. Czerwiński, op. cit., s. 16. Zob. również: K.H. Spencer Pickett, *The essential handbook of internal auditing*, 2nd Edition, John Wiley & Sons, Chichester 2005.

¹⁹ Art. 281 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, op. cit. Do audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednoosobowej komórce audytu wewnętrznego (na samodzielny /wyodrębniony/stanowisku) przepisy ustawy dotyczące kierownika komórki stosuje się odpowiednio (art. 277, ust. 4 ustawy). Zob. również: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu, Dz.U. z 2009 r., nr 226, poz. 1826. Koordynatorem procesu realizacji audytu wewnętrznego i wewnętrznej kontroli zarządczej w Polsce jest Minister Finansów, który swoją funkcję pełni przy pomocy Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych (wcześniej Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego).

²⁰ Audytorzy wewnętrzni nie są odpowiedzialni za wykrywanie przestępstw, ale powinni mieć wiedzę pozwalającą na zidentyfikowanie znamion przestępstwa. Do przeprowadzania audytu wewnętrznego uprawnia imienne upoważnienie wystawione przez kierownika jednostki (na rok, zgodnie z planem audytu /rocznym/ oraz każdorazowo do przeprowadzenia zadania audytowego poza planem) oraz legitymacja służbowa lub dowód osobisty. Imienne upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego powinno zawierać w szczególności: imię, nazwisko i stanowisko służbowe przeprowadzającego audyt wewnętrzny, nazwy komórek organizacyjnych lub nazwę jednostki, w której będzie przeprowadzany audyt wewnętrzny, informację, czy przeprowadzenie audytu wynika z planu audytu, termin ważności upoważnienia, podpis ze wskazaniem imienia i nazwiska kierownika jednostki, w której jest zatrudniony audytor wewnętrzny.

Każdy audytor wewnętrzny ma prawo do swobodnego wyrażania swoich opinii, w tym różnicy zdań, także wobec swoich zwierzchników (bez wyciągania konsekwencji służbowych)²¹.

Podczas wyżej opisanego tworzenia komórki audytu wewnętrznego należy przede wszystkim wziąć pod uwagę potrzeby kadrowe (właściwy dobór personelu). Chodzi tu o:

- liczbę zatrudnionych audytorów, która umożliwi osiągnięcie celów (określonych w karcie komórki audytu wewnętrznego zatwierdzonej przez kierownika jednostki) oraz będzie uzasadniona ilością i stopniem komplikacji realizowanych zadań, a także innych pracowników personelu pomocniczego²²,
- taki dobór personelu (jakościowy, według stworzonego profilu stanowisk), który doprowadzi do stworzenia grupy specjalistów (fachowców) i zapewni sprawną realizację zadań audytowych w każdej dziedzinie funkcjonowania jednostki, w tym wsparcia zarządzania jednostką.

W tym celu niezwykle pomocne jest sformułowanie pisemnych procedur zatrudniania audytorów wewnętrznych, zawierających wyżej wymieniony profil stanowisk i dążenie do stworzenia komórki, w której będą pracowali zarówno audytorzy mający wszechstronną wiedzę i umiejętności, jak i specjaliści w kilku newralgicznych punktach funkcjonowania jednostki. Polityka w zakresie audytu wewnętrznego w części dotyczącej rekrutacji powinna również określać kwestię – czy do komórki audytu wewnętrznego rekrutować osoby (spełniające wymogi) z wewnątrz, czy z zewnątrz jednostki? – pracownicy, których działanie oceniają audytorzy z wewnątrz, to ich współpracownicy (koledzy), którym audytorzy mogą nie chcieć wystawiać krytycznych opinii, z kolei audytorzy rekrutujący się z wewnątrz znają wszystkie zagadnienia problemowe i potrafią doskonale poruszać się w jednostce (jako osoby w niej pracujące)²³.

Na czele komórki audytu wewnętrznego stoi kierownik (dyrektor), zarządzający co najmniej jednym pracownikiem – audytorem odpowiedzialnym. Kierownik komórki powinien być osobą o fachowej znajomości obszarów audytu

²¹ Problemy należy przedstawiać (w formie pisemnej) bezpośrednio przełożonemu, a jeżeli odwołanie do pierwszego szczebla nie przynosi oczekiwanego rezultatu, można rozważyć możliwość odwołania się do szczebla wyższego – pracownik, którego sprawa dotyczy, musi mieć tego świadomość.

²² Należy dążyć do tego, aby w każdej jednostce było zatrudnionych co najmniej dwóch audytorów wewnętrznych, jednak w przypadku jednostek o ograniczonym zakresie działania audyt wewnętrzny może być przeprowadzany przez pojedynczego audytora albo przez komórkę audytu wewnętrznego służącą więcej niż jednej jednostce.

²³ E.J. Saunders: *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Edukator (AP), Częstochowa 2003, s. 60-61; H. Grocholski, op. cit., s. 8; K. Czerwiński, op. cit., s. 24; J. Banaszkiewicz i in., op. cit., s. 137.

wewnętrznego i zewnętrznego, włącznie z funkcjami audytu finansowego i operacyjnego, wykazującą własną inicjatywę oraz mającą wizję m.in. na temat metod, procedur i budowy zespołu, odpowiadającą za efektywne zarządzanie komórką audytu wewnętrznego. W przypadku szerszej struktury, zależnie od przyjętej polityki w zakresie audytu wewnętrznego, możliwe jest powołanie (na stałe lub na okres wykonywania zadania audytowego) koordynatora zadania audytowego oraz zatrudnienie asystenta audytu. W przypadku szerokiej lub bardzo szerokiej struktury komórki audytu wewnętrznego takie stanowiska (koordynator zadania audytowego i/lub audytor odpowiedzialny) można mnożyć lub rozbudować strukturę organizacyjną komórki audytu wewnętrznego o komórki podległe (zespoły, zakłady, sekcje), do zarządzania którymi zostaną powołani nowi kierownicy. Możliwe jest również utworzenie w strukturze organizacyjnej stanowiska zastępcy kierownika (wicedyrektora) komórki audytu wewnętrznego²⁴.

Ze względu na bardzo szeroki zakres prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora polskich finansów publicznych, dużą różnorodność tematyczną jednostek oraz rolę audytu wewnętrznego we wspomaganiu zarządzania, w tym w kształtowaniu wyników jednostek, wymagania (szczególnie formalne) stawiane audytorom wewnętrznym są bardzo wysokie. Do przeprowadzania audytu wewnętrznego w praktyce jednostek sektora polskich finansów publicznych są upoważnione, zgodnie z art. 286, ust. 1 ustawy o finansach publicznych²⁵, osoby, które spełniają kryteria w zakresie: obywatelstwa, zdolności do czynności prawnych, korzystania z praw publicznych, niekaralności, wykształcenia oraz uprawnień w postaci (alternatywnie): certyfikatów, pozytywnego złożenia egzaminu państwowego, dyplomu biegłego rewidenta lub praktyki w zakresie audytu wewnętrznego i dyplomu ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego²⁶. Ponadto audytorom wewnętrznym stawiane są pozosta-

²⁴ Na świecie funkcjonują również bardzo rozbudowane, nawet kilkunastoosobowe (w przypadku jednostek wielooddziałowych) komórki audytu wewnętrznego, gdzie obok kierownika i sekretariatu funkcjonują audytorzy – specjaliści ds. danego działu w jednostce (ile jest działów, tylu audytorów, np. ds. finansów i księgowości, operacji zagranicznych, produkcji czy informatyki i telekomunikacji), zespół ogólny (zajmujący się działalnością szkoleniową, rozwojem techniki kontrolerskiej i prowadzeniem biblioteki materiałów związanych z czynnościami jednostki, komórki i audytu) oraz audytorzy wewnętrzeni w każdym oddziale jednostki.

²⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, op. cit.

²⁶ Do 31.12.2004 r. audytorem wewnętrznym jednostek sektora polskich finansów publicznych mogła być osoba, która nie legitymowała się złożonym z wynikiem pozytywnym egzaminem na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną (Certyfikatem Ministra Finansów), ani też innymi przyjętymi uprawnieniami, jednakże spełniała pozostałe warunki (dotyczące obywatelstwa, zdolności do czynności prawnych i korzystania z praw publicznych, niekaralności oraz wykształcenia) i dodatkowo miała co najmniej roczne doświadczenie na stanowisku związanym z prowadzeniem kontroli lub audytu. Natomiast radykalne (wręcz rewolucyjne) zmiany (utrzymane w aktualnej ustawie o finansach publicznych z 2009 r.) do ostatniego kryterium, upoważnia-

łe wysokie wymagania (fakultatywne) zarówno na poziomie rekrutacyjnym, jak też w trakcie trwania stosunku pracy, dotyczące umiejętności zawodowych i postępowania z ludźmi na wszystkich szczeblach organizacji oraz zdolności do twórczego myślenia i działania. Audytorzy wewnętrzni są zobligowani do przestrzegania zasad dotyczących praktyki wykonywania audytu wewnętrznego oraz reguł postępowania stanowiących normy zachowania, pomocnych w praktycznym stosowaniu zasad, których celem jest wskazanie wzorców etycznych postępowania²⁷.

Ze względu na ciągłe zmiany otoczenia jednostki (w tym prawnego) każdy audytor wewnętrzny powinien mieć zapewnioną możliwość regularnego podnoszenia kwalifikacji zawodowych (zgodnie z opracowywanymi rocznymi planami szkoleń i rozwoju zawodowego). Kierownik komórki audytu wewnętrznego oraz kierownik jednostki powinni sprzyjać rozwojowi zawodowemu audytorów wewnętrznych, a także pozostałych pracowników komórki audytu wewnętrznego również poprzez:

- oferowanie zadań (o różnorodnej tematyce) będących wyzwaniem dla audytorów wewnętrznych,
- egzekwowanie zawodowego podejścia do wykonywania obowiązków oraz motywowanie i propagowanie postaw, które świadczą o wysokich standardach uprawiania zawodu.

Sporadycznie, w zależności od przyjętej polityki w zakresie audytu wewnętrznego, audytorzy wewnętrzni mogą być również, na polecenie kierownika jednostki, delegowani do pracy (bezpośrednio na rzecz innych komórek jednostki) nad specjalnymi zadaniami, niemającymi żadnego związku z celami komórki audytu wewnętrznego i zadaniami wynikającymi z rocznego planu audytu, a wymagającymi profesjonalnego wsparcia. Podczas wykonywania takich zleceń audytor wewnętrzny podlega merytorycznie zlecającej komórce (w zakresie danego zlecenia roboczego), a służbowo nadal kierownikowi komórki audytu wewnętrznego. Audytor wewnętrzny powinien zadbać o to, aby zadania mu powierzone w trakcie specjalnego zlecenia nie powodowały na-

jącego do przeprowadzania audytu wewnętrznego (kwalifikacji zawodowych), wprowadziła nowelizacja archiwalnej ustawy o finansach publicznych z 2005 r. – ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (...), Dz.U. z 2006 r., nr 249, poz. 1832. Pojawił się nowy, szeroki katalog uprawnień pozwalających obejmować stanowiska audytora wewnętrznego w jednostkach sektora polskich finansów publicznych – certyfikaty: CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA, CFA lub uprawnienia: kontrolera NIK, inspektora kontroli skarbowej albo też biegłego rewidenta. Zob. również: archiwalne Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej, Dz.U. z 2006 r., nr 112, poz. 766.

²⁷ Komunikat nr 16 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i „Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”, Dz. Urz. MF 2006, nr 9, poz. 70 – komunikat wydany na podstawie art. 62 ust. 1 archiwalnej Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, (Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104 z późn. zm.), nie zostały jednak wydane nowe, odpowiadające powyższym, dokumenty (kodeks, karta) – komunikat stosowany pomocniczo.

ruszenia standardów audytu wewnętrznego (bezstronności i obiektywności oraz unikania konfliktu interesów). Z wykonania specjalnego zlecenia audytor może sporządzić sprawozdanie informacyjne.

Odpowiednia polityka w zakresie audytu wewnętrznego, dotycząca w jednostce w szczególności polityki architektury (projektowania) struktury organizacyjnej – tworzenia (budowy) i rozbudowy komórki audytu wewnętrznego (samodzielnego – wyodrębnionego – stanowiska ds. audytu wewnętrznego) oraz polityki kadrowej – rekrutacji audytorów wewnętrznych i innych pracowników komórki audytu wewnętrznego, podnoszenia ich kwalifikacji zawodowych, jest podstawą do funkcjonowania w jednostce w pełni profesjonalnego, kompleksowego i sprawnego audytu wewnętrznego z odpowiednio przyjętymi i wdrożonymi metodami i procedurami, co z kolei wpływa na wspomaganie zarządzania – w szczególności poprzez poprawę efektywności i racjonalności (oszczędności) gospodarowania środkami publicznymi i mieniem w jednostce, a w konsekwencji kształtowania osiągnięć – wyników (w tym szczególnie wyniku finansowego) jednostki.

Podsumowanie

Audyt wewnętrzny, zarówno w jednostkach sektora polskich finansów publicznych, jak i na świecie, podlegał i wciąż podlega licznym procesom modyfikacyjnym, stając się istotnym elementem systemu informacyjno-kontrolnego, a tym samym systemu zarządzania jednostką – narzędziem obejmującym zakresem swojego działania całość jednostki – sferę rachunkowo-finansową oraz kontrolno-zarządczą, realizującym szereg zadań w obszarze całej jednostki. Dlatego też polityka w zakresie audytu wewnętrznego w jednostce powinna być, w miarę możliwości finansowych, odpowiednio prowadzona. Dotyczy to w szczególności samego tworzenia (budowy) i rozbudowy komórki audytu wewnętrznego (samodzielnego – wyodrębnionego – stanowiska ds. audytu wewnętrznego), w tym odpowiedniej rekrutacji audytorów wewnętrznych i innych pracowników komórki audytu wewnętrznego oraz podnoszenia ich kwalifikacji zawodowych, a także bieżącej dbałości o ustawiczny rozwój audytu wewnętrznego w jednostce (bieżącego inwestowania, w tym szczególnie finansowego, w audyt wewnętrzny).

W artykule pokazano, że profesjonalnie i kompleksowo zbudowany oraz na bieżąco utrzymywany na należytych poziomach system audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych, w tym odpowiednio przyjęte i wdrożone metody i procedury audytu wewnętrznego, bada i ocenia oraz usprawnia i wspomaga działanie systemów kontroli i zarządzania (w tym ryzykiem) w jednostce, a tym samym przyczynia się do realizacji celów i zadań jednostki, wsparcia, poprawy

i doskonalenia efektywności (skuteczności), racjonalności, jakości i sprawności jej ww. systemów (w tym efektywności i racjonalności (oszczędności) gospodarowania środkami publicznymi i mieniem w jednostce), przysparzania wartości, ustawicznego rozwoju jednostki i, co niezwykle istotne, kształtowania osiągnięć – wyników (w tym szczególnie wyniku finansowego) jednostki.

Literatura

- Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, red. M. Lisiński, PWE, Warszawa 2011.
- Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007.
- Banaszkiewicz J. i in., *Audyt wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne*, SKwP, Warszawa 2003.
- Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, wyd. 2, InfoAudit, Warszawa 2005.
- Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, WN PWN, Warszawa 2002.
- Grocholski H., *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego (TI)*, Omnikron, Warszawa 2004.
- Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, LexisNexis, Warszawa 2005.
- Knedler K., Stasik M., *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, wyd. 3, PAR, Łódź 2010.
- Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, red. K. Winiarska, USz, Szczecin 2013.
- Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF z 2010 r., nr 5, poz. 24.
- Komunikat nr 16 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i „Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”, Dz. Urz. MF z 2006 r., nr 9, poz. 70.
- Lueck W., *Die Zukunft der Interne Revision Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Ueberwachung*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2000.
- Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. A. Kostur, wyd. 2, UE, Katowice 2012.
- Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (International Standards of the Professional Practice of Internal Auditing), The Institute of Internal Auditors (IIA), Altamonte Springs 2009 (z późn. zm.); tłum. IIA-Polska, Warszawa, listopad 2011.
- Moeller R., *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- Penc J., *Encyklopedia zarządzania. Podstawowe kategorie i terminy*, WSSM, Łódź 2008.

- Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny*, SKwP, Warszawa 2004.
- Robbins S.P., De Cenzo D.A., *Podstawy zarządzania*, PWE, Warszawa 2002.
- Saunders E.J., *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Edukator (AP), Częstochowa 2003.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. z 2010 r., nr 21, poz. 108.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej, Dz.U. z 2006 r., nr 112, poz. 766.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu, Dz.U. z 2009 r., nr 226, poz. 1826.
- Sawyer L.B., Dittehofer M.A., Scheiner J.H., *Sawyer's Internal Auditing*, 5th Edition, IIA, Altamonte Springs 2003.
- Spencer Pickett K.H., *The essential handbook of internal auditing*, 2nd Edition, John Wiley & Sons, Chichester 2005.
- Tyka A., *Poradnik audytora wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych. Tryb postępowania, dokumentacja*, ODDK, Gdańsk 2005.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych. (Tekst pierwotny: Dz.U. z 1998 r., nr 155, poz. 1014 z późn. zm.; tekst jednolity: Dz.U. z 2003 r., nr 15, poz. 148 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, Dz.U. z 2001 r., nr 102, poz. 1116.
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, Dz.U. z 2006 r., nr 249, poz. 1832.
- Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych według najnowszej wersji ustawy o finansach publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2012.

POLICY OF INTERNAL AUDITING IN POLISH ORGANIZATIONS OF PUBLIC FINANCE IN SUPPORTING MANAGEMENT IN SHAPING RESULTS IN UNITS

Summary

Contemporary and modern internal auditing was introduced in Polish organizations of public finance only in 21st century (on January 1st 2002). Worldwide, on the other hand, contemporary internal auditing has been applied for longer time – its beginning dates for mid-20th century (1941 – foundation of The Institute of Internal Auditors in USA, 1977 – foundation of The European Court of Auditors).

Basing on professional and legal regulations in the field and international and domestic literature the paper presents the idea of contemporary internal auditing as an independent, objective assurance and consulting activity. The paper proves that contemporary and modern internal auditing in Polish organizations of public finance is an integral system of research, estimation and improvement internal control and management efficiency and helps an organization accomplish its objectives and in tasks implementation. Moreover, the paper shows the policy of internal auditing in polish organizations of public finance (policy on the organizational structure and personnel /HR/ policy) and its influence on supporting management in shaping results in units.