

## Nowa jakość w sektorze finansów publicznych

# Globalne standardy audytu wewnętrznego

Globalne standardy audytu wewnętrznego to dokument opracowany przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA Global). Zacznie obowiązywać od 9 stycznia 2025 r. Zaprezentowano w nim istotne zmiany w stosunku do standardów obowiązujących jeszcze w 2024 r. W artykule przedstawiono analizę nowych z punktu widzenia audytu funkcjonującego w polskim sektorze finansów publicznych. Nacisk położono na te zmiany, które autor zidentyfikował jako znaczące dla sektora. W końcowej części podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy nowe standardy przyczynią się do poprawy audytu wewnętrznego w tym obszarze.

### CEZARY OGÓREK

#### Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych

Audyt wewnętrzny uznawany jest za nowoczesne narzędzie zarządzania organizacją. Jego celem jest przedstawienie kierownictwu organizacji obiektywnej, niezależnej oceny funkcjonujących systemów zarządzania, zwanych systemami kontroli wewnętrznej. Jednak pojęcie „systemy kontroli wewnętrznej” – wprowadzone niemal 20 temu<sup>1</sup> – nadal wymaga

wyjaśnień, głównie z powodu skojarzeń wywoływanych przez znajdujące się w nim słowo – kontrola. Przywołuje ono obraz czynności realizowanych przez służby kontroli (wewnętrznej bądź zewnętrznej). Postępowanie kontrolne ma na celu porównanie stanu rzeczywistego z pożądanym, a następnie sformułowanie wniosków, ocen i zaleceń. Tak postrzegane pojęcie kontroli jest w Polsce mocno ugruntowane. Rozróżnienie na podmiot realizujący kontrolę przynosi określenie „kontroli zewnętrznej” i „kontroli wewnętrznej”.

<sup>1</sup> W ustawie z 30.6.2005 o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r. nr 249, poz. 2104) audyt wewnętrzny zdefiniowano w art. 48 jako „ogół działań obejmujących: niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli, (...) w wyniku których kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę (...) tych systemów.”

W nauce o zarządzaniu i w podejściu przyjętym przez audyt „kontrola wewnętrzna” oznacza natomiast system zarządzania organizacją. Systemy kontroli wewnętrznej zwane są także „mechanizmami kontrolnymi”<sup>2</sup>. Mają zapewnić osiągnięcie celów i realizację zadań jednostki. W dużych organizacjach komercyjnych, a także jednostkach sektora finansów publicznych najczęściej przybierają formę wewnętrznych procedur, lecz nie tylko. Zgodnie z takim ujęciem, systemem kontroli wewnętrznej jest przyjęta polityka zarządzania jednostką<sup>3</sup>, powiązana z działalnością operacyjną organizacji i odzwierciedlająca jej apetyt na ryzyko, czyli gotowość do poniesienia straty (zarówno w wymiarze finansowym, jak i np. wizerunkowym) w dążeniu do realizacji zamierzeń. W takim znaczeniu ten termin nie może oznaczać pojedynczego działania (czy konkretnej operacji), odbywającego się w czasie z góry przewidzianym – to ogół czynności podejmowanych dla osiągnięcia założonych celów. Najważniejszym zadaniem audytu wewnętrznego jest dokonywanie systematycznej oceny funkcjonowania kontroli wewnętrznej. Problem ten

ujmowany jest w literaturze przedmiotu następująco: kadra zarządzająca odpowiada za wdrożenie mechanizmów kontroli wewnętrznej i zarządzanie nimi, audytorzy natomiast oceniają te mechanizmy i przedstawiają zalecenia ich dotyczące.<sup>4</sup>

Niekiedy audyt wewnętrzny jest mylony z audytem zewnętrznym, który najczęściej bada sprawozdania finansowe i będące ich podstawą księgi rachunkowe. Oznaczają więc odmienne funkcje, które osobom zarządzającą organizacją dostarczają informacji, ocen z innych obszarów działania<sup>5</sup>.

Dokonywana przez audytorów wewnętrznych ocena systemów zarządzania powinna dotyczyć skuteczności w osiągnięciu celów, efektywności wykorzystywanych zasobów, jak też uwzględniać unikalną dla każdej organizacji cechę – skłonność do ryzyka. Wyniki badań powinny pokazywać obszary do poprawy przez eliminację błędów i niezgodności, jak również możliwości rozwoju. Audyt wewnętrzny od lat już funkcjonuje w dużych jednostkach sektora komercyjnego, w niektórych (np. w bankach) stał się narzędziem, bez którego współczesna organizacja działać nie może.

---

<sup>2</sup> W rozporządzeniu Ministra Finansów z 4.9.2015 w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2018 r., poz. 506) mechanizmy kontrolne zdefiniowano jako „działania, procedury, instrukcje i zasady służące zapewnieniu realizacji celów, ograniczeniu wystąpienia ryzyka nieosiągnięcia celów lub zmniejszeniu jego negatywnych skutków” (zob. § 2 pkt 8 rozporządzenia). Do mechanizmów kontrolnych można zatem zaliczyć przepisy prawa powszechnie obowiązującego, wewnętrzne akty prawne, regulaminy organizacyjne jednostki oraz wewnętrzne regulaminy komórek organizacyjnych, procedury, a także dokumentację określającą zakres czynności pracowników, upoważnienia i pełnomocnictwa, a nawet w wypadku braku powyższych – stosowaną w jednostce praktykę.

<sup>3</sup> A. Skoczylas-Tworek: *Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej organizacji na podstawie modelu COSO III*, „Studia Ekonomiczne” nr 174/2013.

<sup>4</sup> Na podstawie R. Moeller: *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 48-49.

<sup>5</sup> Więcej na temat różnic między audytem wewnętrznym a zewnętrznym patrz A. Herdan, M. Stuss, J. Krasodomska: *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009, s. 63 i następane.

Wraz z rosnącymi wymaganiami stawianymi przed instytucjami publicznymi, w tym dotyczącymi transparentności działania i gospodarności wydatkowania środków publicznych, audyt wewnętrzny stał się niezbędnym elementem sektora finansów publicznych wszystkich nowoczesnych państw. W Polsce zasady funkcjonowania finansów publicznych, jednostek systemu finansów publicznych, ich gospodarki finansowej, planowania budżetowego i sprawozdawczości, a także audytu wewnętrznego zostały określone w ustawie o finansach publicznych. Jej „Dział VI – Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”<sup>6</sup> wprowadza obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach, w których kwota przychodów lub kosztów określona ich planem finansowym przekroczyła 40 mln złotych. Po osiągnięciu tego progu w jednostce powinny zostać wdrożone mechanizmy kontroli wewnętrznej, których działanie będzie oceniane przez audyt wewnętrzny. W obowiązującej ustawie o finansach publicznych systemy zarządzania określono pojęciem „kontroli zarządczej”, podając, że to „ogół działań podejmowanych

dla zapewnienia realizacji celów i zadań”<sup>7</sup>. Audytorzy wewnętrzni (komórka audytu wewnętrznego), którzy przeprowadzają ocenę kontroli zarządczej nie mogą być zaangażowani w zarządzanie jednostką czy jej działalność operacyjną, aby zachować obiektywność<sup>8</sup>. To kluczowe w audycie wewnętrznym. Drugim jest niezależność audytorów, czyli ich bezpośrednia podległość najwyższemu kierownictwu. Te dwa przymioty są nieodzowne dla audytu wewnętrznego. W literaturze przedmiotu znaleźć można omówienia zarówno podstawowych, jak i innych cech unikalnych dla funkcji audytu wewnętrznego. Oto najbardziej zasadnicze:

1. Cel działania, w systemie finansów publicznych nazwany terminem „zapewnienie”. Można go określić jako certyfikację badanego systemu (systemów zarządzania, które funkcjonują w jednostce).
2. Koncentracja oceny audytowej głównie na aspektach skuteczności i efektywności systemu. W sektorze finansów publicznych obowiązkowym kryterium dla audytu jest także jego adekwatność.
3. Duża waga położona na planowanie pracy, oparta na analizie ryzyka.
4. Niezależność audytorów w organizacji, w której wykonują zadania.

<sup>6</sup> Zob. „Dział VI – Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” ustawy z 27.8.2009 o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r., poz. 1270).

<sup>7</sup> Art. 68 ustawy.

<sup>8</sup> Dla przykładu można przytoczyć hipotetyczną sytuację, w której instytucja powinna zrealizować ważne zadania, do czego niezbędne jest sprawne przeprowadzenie dwóch zamówień publicznych. Oba kończą się jednak niepowodzeniem. W konsekwencji od kierownika jednostki oczekuje się wyjaśnienia tych niepowodzeń (zarówno opinia publiczna, jak i organ nadzorujący, np.: rada miasta, sejmik wojewódzki albo ministerstwo). W tym celu kierownik jednostki zleca pracownikowi realizującemu na co dzień zamówienia publiczne przeprowadzenie oceny pracy dwóch komisji przetargowych: w pracach jednej z nich uczestniczył, do drugiej natomiast nie został powołany. Czy zadanie to zostanie wykonane w sposób obiektywny? Szanse na to są niewielkie, zagwarantowanie obiektywizmu wymaga wykluczenia takiej sytuacji.

5. Stosowanie międzynarodowych standardów pracy audytu wewnętrznego<sup>9</sup>.

W dalszej części artykułu przedstawiono zmiany dotyczące punktu piątego powyższej charakterystyki, które wejdą w życie 9 stycznia 2025 roku<sup>10</sup>.

## Globalne standardy audytu wewnętrznego

Nowy dokument pt. „Globalne standardy audytu wewnętrznego”<sup>11</sup>, zawierający wymagania i wskazówki, będzie referencyjnym dla wszystkich audytorów wewnętrznych, którymi będą się kierować podczas realizacji zadań. Opracowany przez Instytut Audytorów Wewnętrznych z siedzibą w Stanach Zjednoczonych<sup>12</sup>, zastąpi obowiązujące jeszcze w 2024 r. „Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”<sup>13</sup>. Globalne standardy audytu wewnętrznego to dokument uniwersalny (mający zastosowanie w audycie organizacji z różnych dziedzin życia społecznego i gospodarczego) oraz powszechny

(obowiązują wszystkich audytorów wewnętrznych). Oczekiwać należy, że będzie obowiązywał także w Polsce. W sektorze komercyjnym nastąpi to w wyniku decyzji poszczególnych organizacji, które dostosują własne funkcje audytu wewnętrznego do nowych wymagań, zaś w finansach publicznych wymagać będzie komunikatu ministra finansów w dzienniku urzędowym. Podstawy prawne wdrożenia międzynarodowych standardów audytu dla sektora publicznego przynosi obowiązująca ustawa o finansach publicznych, zobowiązująca ministra finansów do określenia i ogłoszenia standardów, które będą „zgodne z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego”<sup>14</sup>, czyli tymi opracowanymi przez IIA Global (zwane też „standardami IIA”). Od 2006 r. stanowią obowiązkowe wytyczne dla audytorów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>15</sup>.

Zmiana obowiązujących standardów była poprzedzona kilkuletnim

<sup>9</sup> Na podstawie B. Kuc: *Audyt wewnętrzny instrumentem nowoczesnego zarządzania* [w]: *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej. II Konferencja*, B. Kuc i L. Smolak (red.), wyd. Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Warszawa 2004, s. 185.

<sup>10</sup> Ogłoszenie nowych standardów w języku angielskim nastąpiło 9.1.2024. Dokument wejdzie w życie po upływie dwunastu miesięcy od publikacji, zob.

<<https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>> (dostęp 11.7.2024).

<sup>11</sup> Ang. Global Internal Audit Standards, GIAS.

<sup>12</sup> Więcej na temat IIA Global zob. stronę internetową organizacji <[www.theiia.org](http://www.theiia.org)> oraz <[www.iiia.org.pl](http://www.iiia.org.pl)>, która jest stroną polskiego oddziału organizacji (IIA Polska).

<sup>13</sup> Ang. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

<sup>14</sup> Art. 273 ust.1 ustawy. Na tej podstawie prawnej oparto komunikat w sprawie ogłoszenia obowiązujących aktualnie „Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”, czyli standardów audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych (Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 12.12.2016, Dz. Urz. MReF z 2016 r., poz. 28).

<sup>15</sup> W komunikacie Ministra Finansów z 26.6.2006 wprost zapisano „Określa się Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego opracowane przez The Institute of Internal Auditors, jako standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.” (Zob. § 1 Komunikatu nr 11 MF z 26.6.2006, Dz. Urz. MF z 2006, nr 7, poz. 56). Kolejne komunikaty MF (najnowszy pochodzi z 2016 r.), które wprowadzały aktualizacje standardów audytu po ich zmianach ogłaszanych przez IIA Global, utrzymały standardy IIA jako obowiązujące do dziś.

procesem, który obejmował: diagnozę najważniejszych problemów, zaangażowanie do współpracy szerokiego kręgu podmiotów z całego świata, uzgodnienie procedury zmian, opracowanie projektu nowych standardów i poddanie go międzynarodowym konsultacjom<sup>16</sup>, wreszcie ustalenie ostatecznej treści dokumentu<sup>17</sup>.

Nowe standardy audytu przyjęto w grudniu 2023 r. Wersja polska ukazała się w maju 2024 r. na stronie internetowej IIA Global<sup>18</sup>. Obecnie trwa 12-miesięczny okres *vacatio legis*, podczas którego wszystkie zainteresowane strony mają czas na zapoznanie się z nimi, przygotowanie się do pracy w nowych warunkach, a także opracowanie niezbędnych zmian metodologicznych.

„Globalne standardy audytu wewnętrznego” to dokument liczący ponad 120 stron. Od stycznia 2025 r. będzie podstawowym podręcznikiem dla każdego audytora wewnętrznego. Zgodnie z zamierzeniem IIA Global ma charakter ogólny, z ujednoliconymi ramami umożliwiającymi ich zastosowanie w każdej organizacji, w której audyt wewnętrzny funkcjonuje. Zawiera jego zaktualizowaną definicję, 15 zasad ogólnych oraz podporządkowane im 52 standardy. Każdy standard przedstawiony został w trzech aspektach:

- wymagania, jakie należy obowiązkowo spełniać;
- wskazówki przy wdrażaniu, określające dobre praktyki, za którymi audytor powinien podążać;
- przykłady dowodów zgodności umożliwiające wykazanie, że wymagania określone standardami zostały spełnione.

W ostatniej części dokument zawiera omówienie „Stosowanie globalnych standardów audytu wewnętrznego w sektorze publicznym”.

W następnych latach podręcznik ma być uzupełniony dodatkowymi opracowaniami pt. „Wymagania tematyczne”<sup>19</sup>. Obecnie znajdują się we wczesnej fazie opracowania. Przedstawione w nich postanowienia będą mieć zastosowanie w realizacji zadań audytowych obejmujących obszar ujęty w danym opracowaniu. Standardy wraz z wymaganiami tematycznymi stanowią będą dla audytorów wewnętrznych obowiązkowe wytyczne<sup>20</sup>. W 2024 r. na stronach internetowych IIA Global opublikowano projekt wymagań tematycznych dla obszaru cyberbezpieczeństwa, obecnie przechodzi konsultacje publiczne<sup>21</sup>.

## Obszar I – Cel audytu

To najkrótsza część dokumentu. Przedstawiono w niej deklarację celu oraz

<sup>16</sup> W 23 wersjach językowych, w tym po polsku.

<sup>17</sup> Więcej na temat przebiegu procesu zmiany standardów audytu zob. *Report on the Standard – setting and Public Comment Processes for the Global Internal Audit Standards*, 9.1.2024, The Institute of Internal Auditors. <[https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/reportonthe2024standards\\_2024january9\\_printable.pdf](https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/reportonthe2024standards_2024january9_printable.pdf)> (dostęp 15.7.2024).

<sup>18</sup> <<https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>> (dostęp 15.7.2024).

<sup>19</sup> Ang. Topical Requirements.

<sup>20</sup> „Globalne standardy audytu wewnętrznego”, The Institute of Internal Auditors (IIA Global), 2024, s. 5-6.

<sup>21</sup> Zob. *Cybersecurity Topical Requirement*, <<https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/topical-requirements/public-comment-period-now-open/>> (dostęp 15.7.2024).

zaktualizowaną definicję audytu wewnętrznego. Adresowana głównie do podmiotów zewnętrznych, odpowiada na pytanie, czym zajmuje się audyt wewnętrzny. Zgodnie z deklaracją celu „audyt wewnętrzny wzmacnia zdolność organizacji do tworzenia, ochrony i utrzymywania wartości, dostarczając radzie i kierownictwu niezależnego, opartego na ryzyku i obiektywnego zapewnienia, doradztwa, wglądu i prognozy”<sup>22</sup>.

Zaktualizowana definicja audytu wewnętrznego sformułowana została „jako niezależna i obiektywna działalność zapewniająca i doradcza, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Pomaga jej osiągnąć cele poprzez systematyczną i dokonywaną w uporządkowany sposób ocenę ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli oraz przyczynia się do poprawy ich działania”<sup>23</sup>.

W deklaracji celu wymieniono 5 aspektów funkcjonowania jednostki, na których skoncentrowana jest działalność audytu wewnętrznego:

- ułatwianie zdolności organizacji do skutecznego osiągnięcia jej celów;
- przyczynianie się do poprawy ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli;
- usprawnienie mechanizmów podejmowania decyzji i nadzór;
- wzmacnianie reputacji i wiarygodności wobec interesariuszy;

- poprawianie zdolności organizacji do działania w publicznym interesie.

Ten fragment „Globalnych standardów audytu wewnętrznego” stanowić ma wizytówkę audytu, prezentującą ogólne założenia jego funkcji. Jest to teoretyczna odpowiedź na pytanie należące do kategorii: „Co?” Kolejne części dokumentu prezentują natomiast odpowiedzi na pytania z kategorii: „Jak?”

## Obszar II – Etyka i profesjonalizm

Obszar II standardów to część dokumentu, która zastąpi „Kodeksy etyki Instytutu Audytorów Wewnętrznych”<sup>24</sup>. Prezentuje oczekiwania dotyczące etycznego i profesjonalnego zachowania audytorów wewnętrznych. Do obszaru II należy 13 standardów audytu. Pierwszym z nich jest „uczciwość i odwaga zawodowa” (nr I.1). Przedstawia szersze rozumienie uczciwości zawodowej niż poprzednia wersja. Dodano też do niej sformułowanie o odwadze, te dwa terminy stanowią w tekście standardów nierozłączną parę. Stwierdzono, że odwaga jest niezbędnym elementem niezależności audytora. Nie wolno im składać fałszywych czy wprowadzających w błąd oświadczeń, ukrywać i omijać ustaleń istotnych dla organizacji. W standardzie wprost zapisano, że audytorzy muszą ujawniać fakty, których zatajenie może mieć wpływ na decyzje podejmowane w organizacji. To zalecenie powinno być stosowane we wszystkich zadaniach audytowych,

<sup>22</sup> „Globalne standardy...”, op.cit., s. 15.

<sup>23</sup> Tamże, słownik na s. 10.

<sup>24</sup> Kodeks Etyki IIA, zob. *Definicja audytu wewnętrznego. Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Poradniki*. Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Warszawa 2011.

bez względu na ich charakter (zadanie zapewniające lub czynność doradcza) czy zleceniodawcę zadania.

Kolejny standard, zatytułowany „oczekiwania organizacji w zakresie etyki” (nr 1.2), wzmacnia obie ww. kwestie (odwagi zawodowej i uczciwości) przez określenie wymagań, zgodnie z którymi audytorzy muszą rozumieć i wspierać oczekiwania organizacji dotyczące etyki, a także być zdolni do rozpoznawania postępowania sprzecznego z tymi oczekiwaniami. Jeżeli zidentyfikują zachowania sprzeczne z nimi, muszą to zgłosić – zgodnie z procedurami. Owe procedury to w jednostkach sektora finansów publicznych najczęściej zapisy o charakterze kodeksów etycznych, polityki antykorupcyjnej czy prezentowej, a także – obowiązkowe od drugiej połowy września 2024 r. – zasady ochrony sygnalistów<sup>25</sup>.

Nowym standardem dla audytorów będzie „zawodowy sceptycyzm” (nr 4.3). Zgodnie z jego wymaganiami „audytorzy wewnętrzni muszą wykazywać zawodowy sceptycyzm w planowaniu i realizacji zadań audytu wewnętrznego”<sup>26</sup>. Przedstawia rozumienie praktyczne tego wymogu jako zbiór elementów: dociekliwości, krytycznej oceny wiarygodności informacji, poszukiwania dodatkowych dowodów dla oceny informacji, które mogą być niepełne lub niespójne. Ponadto postawa sceptyczna oznacza

także bezpośrednie i uczciwe zgłaszanie wszelkich wątpliwości. Celem zawodowego sceptycyzmu powinno być umożliwienie dokonania obiektywnej oceny opartej na faktach i racjonalnym myśleniu, a nie zaufaniu czy przekonaniu. Dochoowanie zgodności tym postanowieniom wymaga od audytora dociekliwości wykluczającej powierzchwną analizę bazującą na oświadczeniach i dowodach wtórnych. W obowiązującej wersji standardów audytu nie ma odpowiednika tego standardu, co może wydawać się zaskakujące. Postawa sceptyczna powinna bowiem być w tej profesji czymś oczywistym. Dla porównania wspomnieć należy, że podkreślenie zachowania sceptycyzmu znaleźć można w polskich „Standardach kontroli w administracji rządowej”<sup>27</sup>. Teraz pojawił się on także w nowych standardach audytu i przyporządkowany został do obszaru etyka i profesjonalizm, co oznacza, że stanowić powinien jedną z najważniejszych cech charakteryzujących współczesnego audytora wewnętrznego.

Kolejne obszary standardów adresowane są do innych odbiorców: obszar III – do osób odpowiedzialnych za ład organizacyjny, obszar IV – do zarządzających funkcją audytu wewnętrznego, obszar V – do audytorów realizujących zadania audytowe. Jednak w Polsce stale brakuje audytorów wewnętrznych, co potwierdzają opracowania zarówno krajowe, jak i międzynarodowe.

<sup>25</sup> 24.6.2024 została opublikowana ustawa z 14.6.2024 o ochronie sygnalistów (Dz.U. z 2024 r., poz. 928). Zgodnie z art. 64 ustawy jej przepisy wchodzi w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia (z wyjątkiem postanowień dot. zgłoszeń zewnętrznych, które mają zastosowanie po upływie 6 miesięcy).

<sup>26</sup> „Globalne standardy...”, op.cit., s. 15.

<sup>27</sup> Standard II.4.1. „[kontroler] w szczególności zachowuje sceptycyzm zawodowy i bierze pod uwagę ryzyko, że informacje (...) mogą być mylące lub nieprawdziwe.” Zob. „Standardy kontroli w administracji rządowej”, Centrum Oceny Administracji Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 2017, <<https://www.gov.pl/web/premier/procedura-i-metodyka-kontroli>> (dostęp 12.7.2024).

Do tych pierwszych należą dane z Ministerstwa Finansów, czyli urzędu koordynującego m.in. funkcjonowanie audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych. W 2023 r. w całej administracji rządowej udział komórek audytu wewnętrznego, w których zatrudnienie wynosiło do dwóch audytorów<sup>28</sup> w stosunku do całkowitej liczby komórek audytu wewnętrznego w sektorze wynosił 79%<sup>29</sup>. Fakt ten nie uszedł uwadze zagranicznych analityków. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w raporcie „Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana dla organizacji sektora publicznego i promowanie dobra publicznego”, opublikowanym w grudniu 2023 r., stwierdziła, że w Polsce: „w praktyce dominują małe komórki audytu wewnętrznego (tylko około 20% z więcej niż jednym audytorem na szczeblu administracji centralnej). Liczba audytorów wewnętrznych jest postrzegana jako niewystarczająca”<sup>30</sup>. Zdaniem analityków OECD „małe komórki audytu wewnętrznego nie są w stanie zapewnić efektywności audytu wewnętrznego, spełnić niezbędnych wymogów niezależności i obiektywizmu oraz wydać niezależne zapewnienie co do systemu kontroli zarządczej w całej organizacji”<sup>31</sup>. Analiza nowych standardów audytu pod

względem możliwości praktycznego ich stosowania powinna uwzględniać powyższe zastrzeżenie. Uzasadnione jest więc twierdzenie, że trzy omówione poniżej obszary standardów audytu (III–V) – niezgodnie z założeniami zaprezentowanymi w samym dokumencie – będą realizowane nie przez trzech różnych adresatów, lecz jednego<sup>32</sup>.

### Obszar III – Ład organizacyjny

Obszar III „Ład organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego” wyznacza obowiązek bliskiej współpracy z kierownikiem jednostki w celu zapewnienia niezależności funkcji audytu w organizacji oraz nadzorowania wyników prac audytu. Podkreśla wymagania w stosunku do zarządzającego audytem, nakładające na niego obowiązek omówienia z kierownictwem organizacji najważniejszych wymagań standardów. W rozmowie należy zwrócić uwagę na kluczowe warunki, które muszą zostać spełnione: wsparcie kierownictwa oraz zagwarantowanie bezpośredniej z nim komunikacji. Odpowiedników tych postanowień nie ma w obowiązującym jeszcze dokumencie i zmianę taką należy ocenić pozytywnie. Fragment ten powinien skierować uwagę audytorów na konieczność utrzymywania skutecznej komunikacji z pozostałymi funkcjami w organizacji.

<sup>28</sup> Włączając do tego zbioru komórki jednoosobowe oraz z obsadą etatową wynoszącą poniżej jednego etatu.

<sup>29</sup> Zob. Ministerstwo Finansów, Departament Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Raport – benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, 2024, s. 10.

<sup>30</sup> „Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana dla organizacji sektora publicznego i promowanie dobra publicznego”, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) 2023, s. 8 <<https://www.gov.pl/web/finanse/diagnoza-stanu-audytu-wewnetrznego-w-polsce>> (dostęp 12.7.2024).

<sup>31</sup> „Diagnoza ram audytu wewnętrznego”..., op.cit., s. 10.

<sup>32</sup> Co więcej, w przypadku komórek audytu wewnętrznego, które funkcjonują w ministerstwach, do ich zadań należy także koordynacja działalności audytu wewnętrznego w jednostkach danego działu administracji rządowej oraz opracowywanie dokumentacji wymaganej do realizacji zadań właściwego komitetu audytu (zob. art. 291 ustawy o finansach publicznych).



Dla obszaru III standardów sformułowano trzy zasady audytu: „nadanie uprawnień przez radę”, „niezależne usytuowanie w organizacji” oraz „nadzór rady”. Zasadom tym podporządkowano dziewięć standardów. Wyjaśnienia w tym miejscu wymaga stosowane w standardach audytu sformułowanie „rada”, które oznacza najwyższy w organizacji organ decyzyjny odpowiedzialny za jej ład organizacyjny. W warunkach polskiego systemu finansów publicznych termin „rada” nie oznacza więc organu kolegialnego, w większości przypadków będzie to kierownik jednostki<sup>33</sup>.

W tym obszarze dla każdego z dziewięciu standardów sformułowano także, poza niezbędnymi wymaganiami, „kluczowe warunki”. Jest to jedyny z pięciu obszarów standardów zawierający takie postanowienia, co podkreśla jego wagę. Zapisano w nim, że „właściwe rozwiązania w zakresie ładu organizacyjnego są niezbędne, aby zapewnić skuteczność funkcji audytu wewnętrznego”<sup>34</sup>. Ponadto w przypadku braku zgody kierownika jednostki w sprawie kluczowych warunków, standardy przedstawiają wskazówki dotyczące dalszego postępowania. Zgodnie z nimi, jeżeli rada (tj. kierownik jednostki) „nie zgadza się na co najmniej jeden z kluczowych warunków, zarządzający audytem wewnętrznym musi wskazać – na przykładach – jak brak warunku może wpłynąć na zdolność funkcji audytu wewnętrznego do wypełniania jej celu

lub przestrzegania określonych standardów”. W przypadku osiągnięcia porozumienia pomiędzy zarządzającym audytem wewnętrznym a kierownictwem jednostki, mówiącego że któryś z kluczowych warunków nie jest niezbędny do zapewnienia zgodności ze standardami, audytor musi udokumentować zarówno powody, dla których tak uznano, jak i rozwiązania alternatywne rekompensujące brakujące warunki<sup>35</sup>. Jeżeli porozumienie w tej kwestii nie zostanie osiągnięte i zarządzający audytem dojdzie do wniosku, że audyt wewnętrzny nie może działać zgodnie ze standardami, powinien udokumentować powody, dla których rada (kierownik jednostki) nie realizuje kluczowych warunków. Jednocześnie w celu zapewnienia transparentności, dokumentacja taka powinna zostać udostępniona.

Do omawianych kluczowych warunków realizacji standardów należą, m.in.:

- aktywne wsparcie rady (kierownika jednostki), które ma umożliwić realizację celu audytu wewnętrznego;
- wsparcie dla zarządzającego audytem przez częstą i bezpośrednią komunikację;
- zatwierdzanie mandatu audytu (karta audytu wewnętrznego, roczny plan audytu, budżet audytu i in.);
- ustanowienie odpowiednich zabezpieczeń przed możliwością ograniczenia niezależności audytu wewnętrznego;
- zapewnienie funkcji audytu nieograniczonego dostępu do danych, informacji

<sup>33</sup> Np.: w urzędzie gminy/miasta – wójt/burmistrz/prezydent; w jednostce budżetowej czy w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej – dyrektor; w uczelni publicznej – rektor; w ZUS, KRUS czy NFZ – prezes odpowiedniej instytucji; w urzędzie wojewódzkim – wojewoda, a w ministerstwie – minister.

<sup>34</sup> „Globalne standardy...”, op.cit., s. 38.

<sup>35</sup> Tamże, s. 39.

i innych zasobów niezbędnych do realizacji jej celu;

- ustalenie z funkcją audytu oczekiwań dotyczących częstotliwości prezentowania informacji i kryteriów określających problemy przedstawiane kierownikowi jednostki (np. znaczące ryzyka);
- okresowe spotkania z zarządzającym audytem bez udziału kierownictwa wyższego szczebla;
- honorowanie przez kierownictwo wyższego szczebla relacji bezpośredniej podległości zarządzającego audytem wewnętrznym najwyższemu kierownictwu w organizacji.

Do kluczowych warunków standardów zalicza się również zasoby funkcji audytu wewnętrznego. Przynajmniej raz w roku audytor powinien omówić z kierownictwem kwestie, czy są one wystarczające – pod względem ilościowym i jakościowym – do wypełnienia mandatu audytu wewnętrznego, oraz jak na organizację wpływają, gdy są niewystarczające.

Nowym podejściem jest wymóg omówienia – pomiędzy zarządzającym audytem wewnętrznym, radą (kierownikiem jednostki) oraz wyższym kierownictwem – roli i odpowiedzialności każdej z funkcji. Obowiązujące dotychczas standardy nie stawiają wymagań w stosunku do innych osób w organizacji, niż audytorzy. Formułują tylko oczekiwania, że określona standardami czynność została podjęta (na przykład zapoznanie się z wynikami prac audytowych). Nowe standardy akcentują aktywne wsparcie dla funkcji audytu,

to element, bez którego jej cel nie może zostać osiągnięty.

## Obszar IV – Zarządzanie funkcją audytu wewnętrznego

Dla obszaru IV standardy prezentują cztery zasady audytu: planowanie strategiczne, zarządzanie zasobami, skuteczne komunikowanie oraz podnoszenie jakości. Dwie z nich, dotyczące strategii oraz komunikacji, wprowadzają dla audytorów nowe wymogi w sektorze publicznym. Strategia audytu wewnętrznego (nr 9.2) stanowi, że „zarządzający audytem musi opracować strategię funkcji audytu, która wspiera cele strategiczne i sukces organizacji oraz jest zgodna z oczekiwaniami rady, kierownictwa wyższego szczebla i innych kluczowych interesariuszy”<sup>36</sup>. Zarządzający audytem, wraz z kierownictwem jednostki, musi regularnie dokonywać przeglądu strategii. Ponadto standardy stanowią, że opracowanie strategii powinno być poprzedzone analizą celów organizacji oraz oczekiwań jej kierownictwa. W niektórych jednostkach systemu finansów publicznych spełnienie tego warunku może być wyzwaniem. Jak wynika z regulacji ustawy o finansach publicznych, jednostki sektora są zobowiązane do wdrożenia zasad kontroli zarządczej, ale nie wszystkie muszą sporządzić plan działalności i sprawozdanie z jego wykonania<sup>37</sup>. A to właśnie plan przedstawia strategiczne cele jednostki. Jeżeli te dokumenty – ani inne o podobnym charakterze – nie są opracowywane, audytor powinien poszukiwać dodatkowych danych w celu

<sup>36</sup> „Globalne standardy...”, op.cit., s. 65.

<sup>37</sup> Zob. art. 69 ust.1 oraz art. 70 ust. 4 ustawy.

przeprowadzenia analizy strategii organizacji. Jej posiadanie to warunek określony standardem, jego spełnienie powinno zapewnić zgodność strategii audytu z celami organizacji. W wymaganiach nowego standardu zapisano także, że musi ona zawierać wizję, cele strategiczne i inicjatywy wspierające funkcję audytu wewnętrznego. Dla celów i inicjatyw powinny zostać określone docelowe terminy. Aktualnie standardy nie nakładają na funkcję audytu obowiązku opracowywania własnej strategii, w przeciwieństwie do audytu wewnętrznego w sektorze bankowym, w którym Komisja Nadzoru Finansowego wprowadziła taki wymóg<sup>38</sup>. W praktyce jest on sporządzany tylko dla dużych komórek, jak Służba Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej<sup>39</sup>. Od stycznia 2025 r. wszystkie komórki audytu wewnętrznego, niezależnie od wielkości, zobowiązane będą do spełnienia wymogów nowego standardu.

Podobnie będzie w przypadku nowego standardu „metodyki” (nr 9.3), oznaczającego istotną zmianę dla audytu. Aktualne standardy zawierają jedno, ogólne zdanie i jedną interpretację dotyczącą polityki i procedur audytu wewnętrznego. Od stycznia 2025 r. będzie natomiast obowiązywać odrębny, poświęcony temu zagadnieniu standard, z określonymi wymaganiami i wskazówkami wdrożenia. Zgodnie z nim w organizacji ustanowione być powinny metodyki, za pomocą których oceniana będzie realizacja

strategii audytu, opracowanie planu audytu i ogólna zgodność funkcjonowania audytu ze standardami. Zarządzający audytem będzie musiał oceniać skuteczność tych metodyk i dbać o ich aktualność, a audytorom zapewnić odpowiednie przeszkolenie. Metodyki będą uzupełnieniem standardów, dostarczającym szczegółowych instrukcji pomocnych w praktycznym wdrożeniu standardów. Ich weryfikacja powinna być przeprowadzana podczas oceny jakości pracy audytu wewnętrznego (nie rzadziej niż raz na pięć lat<sup>40</sup>).

Nowością będą wymagania ujęte w jednej z zasad audytu zatytułowanej „skuteczna komunikacja”. Przyporządkowano jej pięć standardów, z których jeden – „budowanie relacji i komunikowanie z interesariuszami” (nr 11.1) – nie ma odpowiednika w aktualnych standardach. Od 2025 r. obowiązkiem zarządzającego audytem będzie upowszechnianie formalnych i nieformalnych kanałów komunikowania między funkcją audytu a interesariuszami. Standardy podkreślają, że regularne komunikowanie się pozwala na budowanie porozumienia w tak istotnych dla audytu kwestiach, jak ryzykowne obszary dla organizacji, jej priorytety oraz poznanie procesów operacyjnych.

Znaczenie komunikacji wzmocniono standardem „informowanie o wynikach” (nr 11.3), wprowadzającym nowe wymagania – ma być bardziej przystępne, zawierać

<sup>38</sup> Komisja Nadzoru Finansowego, *Rekomendacja H dotycząca systemu kontroli wewnętrznej w bankach*, Warszawa 2017, s. 41-42, <[https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/knf\\_170534\\_Rekomendacja\\_H\\_2017\\_50303.pdf](https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/knf_170534_Rekomendacja_H_2017_50303.pdf)> (dostęp 14.7.2024).

<sup>39</sup> Zob. Służba Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej, *Internal Audit Service Strategic Plan 2020–2024* <[https://commission.europa.eu/publications/strategic-plan-2020-2024-internal-audit-service\\_en](https://commission.europa.eu/publications/strategic-plan-2020-2024-internal-audit-service_en)> (dostęp 14.7.2024).

<sup>40</sup> Standard nr 8.4.

wnioski z zadania oraz dwa nowe elementy dotąd w standardach audytu niewystępujące, tj. tematy przewodnie oraz wnioski na poziomie jednostki biznesowej lub organizacji. Tematy przewodnie to wzorce lub trendy, które audyt może rozpoznać na podstawie ustaleń i wniosków z różnych zadań audytowych. Zgodnie z wymaganiami standardu, jeżeli audytor zidentyfikuje tematy przewodnie (związane z ładem organizacyjnym, ryzykiem czy procesami kontroli) ma obowiązek przedstawić je kierownictwu wyższego szczebla, wraz z ocenami i ewentualnymi wnioskami. Z kolei wnioski na poziomie jednostki biznesowej lub organizacji powinny także bazować na wynikach zadań audytowych i zawierać: streszczenie, kryteria użyte do sformułowania ocen, zakres samego wniosku, w tym jego ograniczenia. Tych postanowień nie ma w obowiązujących aktualnie standardach. Wydaje się, że jest to odpowiedź na oczekiwania interesariuszy, aby audytorzy przystępnie prezentowali wyniki swoich prac.

## Obszar V – Świadczenie usług

Obszar ten dotyczy realizacji zadań audytowych. W całym procesie zadania audytowego (zarówno zadania zapewniającego, jak i czynności doradczej) nowością jest kwestia komunikacji. Już pierwszy standard tej części dokumentu zatytułowano „Komunikowanie podczas zadania” (nr 13.1). We wstępie można przeczytać „audytorzy wewnętrzni są odpowiedzialni

za skuteczną komunikację na wszystkich etapach zadania”<sup>41</sup>. Chodzi o kontakt z interesariuszami, a jego zakres, zależnie od charakteru i długości zadania, powinien obejmować takie elementy obowiązkowe, jak: wcześniejsze powiadomienie o zadaniu, omówienie oceny ryzyka w badanej działalności, kwestie pozyskiwania informacji, ustalenie oczekiwań dotyczących informowania o postępach w realizacji zadania oraz przedstawienie wyników i ich uzasadnienie. Tekst nowych standardów ujmuje komunikację jako proces ciągły, o charakterze wzajemnej współpracy, a nie obowiązek do wypełnienia, realizowany jako jednostronne przekazanie odpowiednim stronom komunikatu. Lektura nowych standardów, nawet tych, które na pierwszy rzut oka z komunikacją powinny mieć niewiele wspólnego pokazuje, że kwestie wzajemnego zrozumienia audytorzy muszą traktować priorytetowo. I tak, w standardzie „cele i zakres zadania” (nr 13.3) czytamy: „jeśli zostaną zidentyfikowane ograniczenia zakresu należy je omówić z kierownictwem w celu znalezienia rozwiązania”<sup>42</sup> a w standardzie „kryteria oceny” (nr 13.4)<sup>43</sup> zapisano, że jeżeli przyjęte przez kierownictwo kryteria oceny są nieodpowiednie „audytorzy muszą wspólnie z radą i/lub kierownictwem ustalić odpowiednie kryteria oceny”<sup>44</sup>. Konsekwentnie do przytoczonej wyżej zasady, że to audytorzy odpowiadają za komunikację na każdym etapie zadania audytowego, standard

<sup>41</sup> „Globalne standardy...”, op.cit., s. 96.

<sup>42</sup> Ograniczenia zakresu to takie okoliczności realizacji zadania, które uniemożliwiają audytorom rzetelne wykonanie pracy, takie jak ograniczenia zasobów lub ograniczenia dostępu do personelu czy informacji.

<sup>43</sup> „Globalne standardy...”, op.cit., s. 101.

<sup>44</sup> Tamże, s. 103.

„zalecenia i plany działań” (nr 14.4), który odnosi się do końcowego etapu zadania stanowi, że „opracowując zalecenia audytorzy wewnętrzni muszą omówić je z kierownictwem badanej działalności”<sup>45</sup>. Warto podkreślić, że obowiązujące w Polsce rozporządzenie w sprawie audytu wewnętrznego kwestię „omówienia zaleceń” reguluje jako ich uzgodnienie z audytowanym, co jest postanowieniem dalej idącym niż to, które przedstawiono w omawianych standardach. Należy zauważyć, że kwestia zaleceń stanowi jeden z elementów odróżniających audyt wewnętrzny od kontroli w administracji rządowej<sup>46</sup>.

Nowym elementem, który zostanie wprowadzony w styczniu, są plany działania, opisane w standardach „zalecenia i plany działań” (nr 14.4.) oraz „informacja ostateczna z zadania” (nr 15.1). To audytor będzie oceniał, czy od kierownictwa organizacji należy uzyskać plany działań, czy uzgodnić je we współpracy z nim. Celem planów działań powinno być ograniczenie ryzyka, usunięcie rozbieżności między przyjętymi w organizacji kryteriami a stanem faktycznym oraz usprawnienie badanej działalności. Audytorzy powinni oceniać zasadność i wykonalność planów działań pod względem analiz kosztów i korzyści. Jednocześnie standardy akcentują, że to kierownictwo jest odpowiedzialne

za wdrożenia planów działań, których nie należy utożsamiać z zaleceniami. Mogą one być wprowadzane nawet przed terminem ostatecznego zakończenia zadania audytowego i informacja odnosząca się do tego powinna zostać przedstawiona w ostatecznym dokumencie z zadania audytowego.

### **Stosowanie standardów w sektorze publicznym**

Końcowa część dokumentu dotyczy realizacji postanowień standardów audytu w sektorze publicznym. Pierwszy raz od czasu wprowadzenia audytu wewnętrznego do polskiego sektora finansów publicznych audytorzy znajdą kierowane do nich postanowienia. W IIA Global zareagowano na sygnały, że audyt wewnętrzny w systemie publicznym funkcjonuje w innych uwarunkowaniach zarówno prawnych, jak i ekonomicznych, czego obowiązujące standardy nie uwzględniają. Ten fragment nowego dokumentu standardów stanowi więc odrębną część, odnoszącą się do całości ich postanowień (wszystkich pięciu obszarów i 52 standardów). Stwierdza, że zarządzający audytem wewnętrznym w sektorze publicznym musi być świadomy przepisów prawa i regulacji, które wpływają na zdolność audytu wewnętrznego do pełnego przestrzegania wszystkich postanowień standardów. Dokumentacja wymagana standardami, np. karta

<sup>45</sup> Tamże, s. 112.

<sup>46</sup> W przypadku kontroli prowadzonej na podstawie ustawy z 15.7.2011 o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. z 2020 r., poz. 224) zalecenia stanowią ten element dokumentu kończącego kontrolę (wystąpienia pokontrolnego), który nie podlega uzgodnieniom z jednostką kontrolowaną. Ponadto, nie przewidziano dla zaleceń drogi odwoławczej (zob. art. 36 – 48 ustawy). Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych realizowany jest na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 4.9.2015 w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2018 r., poz. 506), zgodnie z którym audytor „po przeprowadzeniu czynności audytowych uzgadnia pisemnie z audytowanym wstępne wyniki audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustalenia i propozycje zaleceń.” (zob. § 17 rozporządzenia).

audytu wewnętrznego, może zostać wykorzystana do wyjaśnienia zarówno tego, w jaki sposób audyt wewnętrzny spełnia wymogi prawne, jak i intencji standardów. Jeżeli zgodność taka nie jest możliwa, przyczyna tego powinna zostać ujawniona i udokumentowana. Podkreślono, że sektor publiczny uregulowany jest przepisami prawa, które mogą pewne kwestie określać inaczej, niż przedstawiono to w standardach, jak np.: mandat audytu, miejsce audytu w strukturze organizacyjnej, jego podległość służbowa czy finansowanie. Wskazano też na możliwość, że przepisy określają podmiot zewnętrzny, który uprawniony będzie do badania i oceny wybranych systemów wewnętrznych w organizacji. W innych z kolei uprawnienia najwyższego organu kontroli lub audytu mogą wręcz zastępować funkcję audytu wewnętrznego. Podkreślono także inny aspekt, mianowicie, że audytorzy w sektorze publicznym mają wielu interesariuszy, społeczeństwo czy wybieralnych funkcjonariuszy publicznych. Jednocześnie zaznaczono, że „zarządzający audytem wewnętrznym powinien unikać przyjmowania wskazówek od funkcjonariuszy publicznych pochodzących z wyboru bez uprzedniej konsultacji z radą i kierownictwem wyższego szczebla, które bezpośrednio nadzorują funkcję audytu wewnętrznego, chyba że osoby te mają bezpośrednie obowiązki nadzorcze”<sup>47</sup>. Ten przykład można odnieść do audytu funkcjonującego w organach samorządu terytorialnego w Polsce. Ta część dokumentu przedstawia sytuacje, kiedy usytuowanie komórek audytu wewnętrznego

nie spełnia wymogów niezależności – podstawy całej funkcji audytu. Powołanie komitetów audytu składających się z członków publicznych, niezależnych od kierownictwa organizacji, może zagwarantować autonomiczność oraz stały nadzór. Jak zaznaczono w dokumencie, istotną kwestią jest także finansowanie działalności audytu wewnętrznego. Postanowienia standardu „zarządzanie zasobami finansowymi” (nr 10.1) wydają się wręcz niemożliwe do spełnienia w sektorze finansów publicznych. W jego wymaganiach (czyli fragmencie obligatoryjnym) zapisano bowiem, że zarządzający audytem musi opracować budżet, który obejmuje środki niezbędne do finansowania funkcji audytu, w tym szkolenia oraz zakup technologii i narzędzi dla audytu<sup>48</sup>. Codzienne działania audytu muszą natomiast być zarządzane zgodnie z budżetem, który powinien być zatwierdzony przez radę (kierownika jednostki). W części poświęconej sektorowi publicznemu zauważono więc, że budżety funkcji audytu mogą być częścią większego budżetu organizacji, w którym środki finansowe przyznane na finansowanie audytu przydzielane są przez kierownika jednostki, a sam budżet zatwierdzany przez zewnętrzny organ nadzorujący. To częsta sytuacja. Będzie to zgodne ze standardami, jeżeli relacja zostanie określona w odpowiednich przepisach prawa, a cel audytu będzie realizowany. Należy stwierdzić, że audyt wewnętrzny w sektorze publicznym powinien dążyć do zachowania zgodności ze standardami, jeżeli jednak przepisy prawa to uniemożliwiają, audytor powinien szukać

<sup>47</sup> Tamże, s. 122.

<sup>48</sup> Tamże, s. 74.

innych sposobów realizacji celu audytu wewnętrznego, zachowując przy tym obowiązek ujawnienia wszelkich niezgodności.

### Nowe standardy a jakość audytu

Podsumowując zmiany, które w styczniu 2025 r. zostaną wprowadzone w pracy audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, należy zauważyć dwie istotne kwestie, na które nowe standardy starają się wpłynąć: jakość pracy samego audytu oraz znaczenie komunikacji.

Wymagania dotyczące jakości pracy audytu wewnętrznego w aktualnej wersji standardów audytu były ogólnikowe. Nowe „Globalne standardy audytu wewnętrznego” wprowadzają konkretne zapisy w tym zakresie. W standardach „kompetencje” (nr 3.1) oraz „ciągły rozwój zawodowy” (nr 3.2) postanowiono, że audytorzy wewnętrzeni muszą posiadać lub zdobyć kompetencje pozwalające na skuteczne wykonywanie swoich obowiązków. Powinny one dotyczyć wiedzy, umiejętności i zdolności odpowiednich dla zajmowanego stanowiska. Audytorzy muszą utrzymywać i stale rozwijać swoje kompetencje, aby poprawiać skuteczność i jakość usług audytu wewnętrznego.

Opracowanie dotyczące zawodowego sceptycyzmu także należy odczytywać jako element poprawiający jakość audytu. Nowym standardem w tym obszarze będzie „pomiar wyników” (nr 12.2.), w którym obowiązkowe będzie uzyskanie informacji zwrotnej od kierownictwa organizacji. Najważniejszym elementem tego standardu będą wskazówki, które przedstawiają przykłady kategorii przy ustalaniu celów i metodyki pomiaru wyników. Ponieważ do dziś nie wypracowano uznanej powszechnie metodologii

pomiaru jakości pracy audytu, ten standard może przynieść oczekiwaną zmianę.

W nowych standardach nacisk położono na komunikację, bowiem audytorzy często posługują się żargonem niezrozumiałym dla innych. Używana przez nich terminologia dotyczy zagadnień kontroli zarządczej, stosowanych w międzynarodowych standardach audytu i jest ich transpozycją na grunt języka polskiego. Pojęcia „system kontroli”, „kontrola zarządcza”, „mechanizmy kontroli”, „zapewnienie”, „zadanie zapewniające”, „apetyt na ryzyko”, „ekspozycja na ryzyko”, „tolerancja ryzyka” czy „niezależna walidacja oceny” niosą treści, które dla pracowników jednostek niezwiązanych zawodowo z audytem są trudne do uchwycenia. Te hasła stanowią teoretyczny konstrukt służący do specyficznego i odmiennego od przyjętego powszechnie opisu rzeczywistości organizacyjnej. Brak zrozumienia niektórych terminów i – w konsekwencji – całego „języka” prowadzi do częstego utożsamiania audytu z kontrolą. To drugie jest pojęciem lepiej rozumianym. Należy zauważyć, że audytorzy nie ułatwiają komunikacji, odwołując się często do standardów audytu jako dokumentu, który powinien być powszechnie znany. Rzeczywistość jest jednak inna i wydaje się, że autorzy międzynarodowych standardów wykazali się znajomością problemu. Omówiony w artykule dokument w każdym obszarze standardów, od II do V, akcentuje wagę skutecznej komunikacji. W sprawach etyki (obszar II), to nacisk na przekazywanie prawdziwych informacji oraz okazywanie przez audytorów zrozumienia podczas wyrażania krytyki lub odmiennego punktu widzenia. W kwestii ładu organizacyjnego (obszar III), to obowiązek omówienia

z kierownictwem wyższego szczebla mandatu audytu wewnętrznego i dążenie do osiągnięcia porozumienia dotyczącego oczekiwań organizacji w stosunku do jej funkcji audytu. Fragment o zarządzaniu funkcją audytu (obszar IV) wprost formułuje zasadę audytu zatytułowaną „skuteczne komunikowanie”, podkreśla wagę współpracy audytorów z kierownictwem jednostki przy opracowywaniu strategii audytu. Wreszcie obszar V standardów, który reguluje realizację poszczególnych zadań, na pierwszym miejscu stwierdza, że audytorzy wewnętrzeni odpowiadają za skuteczną komunikację na wszystkich etapach realizacji zadania audytowego. Jest więc ona ideą przewodnią nowych standardów audytu wewnętrznego. Czy poprawi jakość

pracy audytu? Szanse są znaczące, należy tylko pamiętać, że zmiana nie nastąpi automatycznie 9 stycznia 2025 r. Od tego dnia audytorzy powinni stopniowo wprowadzać w życie zapisy standardów. Jeżeli przejście od teorii do praktycznej ich realizacji w zadaniach audytowych się powiedzie, będzie to oznaczać, że nastąpiła poprawa w komunikacji i, w konsekwencji, jakość pracy audytu będzie mogła tylko wzrastać.

#### CEZARY OGÓREK

audytor wewnętrzny,  
szef Zespołu Audytu Wewnętrznego  
w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych  
i Administracji

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, globalne standardy audytu wewnętrznego, finanse publiczne, sektor finansów publicznych

#### Bibliografia:

1. *Definicja audytu wewnętrznego. Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Poradniki*. Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Warszawa 2011.
2. *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana dla organizacji sektora publicznego i promowanie dobra publicznego*, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), 2023.
3. Herdan A., Stuss M., Krasodomska J.: *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009.
4. Knedler K., Stasik M.: *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości 2010.
5. Kuc B., Smolak L.: *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej. II Krajowa Konferencja*, wyd. Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Warszawa 2004.
6. Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Raport – Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa 2024.



7. Moeller R.: *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
8. *Report on the Standard – setting and Public Comment Processes for the Global Internal Audit Standards*, the Institute of Internal Auditors, 2024.
9. *Standardy kontroli w administracji rządowej*, Centrum Oceny Administracji, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa, 2017.
10. Skoczylas-Tworek A.: *Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej organizacji na podstawie modelu COSO III*, „Studia Ekonomiczne” nr 174/2013.

#### ABSTRACT

##### **Global Internal Audit Standards – New Quality in the Public Finance Sector**

The new “Global Internal Audit Standards”, which contain requirements and guidance, will become the reference point for all internal auditors starting from 9th of January 2025. The standards were elaborated by the Institute of Internal Auditors – The IIA Global, based in the United States, and they will replace the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, still binding in 2024. This is a universal set of documents (applicable in auditing of organisations in various social and economic sectors), and of common nature (binding for all internal auditors, probably also in Poland). In the private sector, decisions will be taken in individual organisations to adjust their internal audit functions to the new requirements. While in the public finance sector, a communique by the Minister of Finance will be necessary, published in the Journal of Laws. The foundations for implementing international auditing standards in the public sector stem from the currently binding Law on Public Finance, which requires the Minister of Finance to set forth and announce standards that should be “compliant with commonly recognised internal auditing standards”, namely those developed by The IIA Global (also referred to as “IIA Standards”). Since 2006, they have been providing mandatory guidance for internal auditors in public finance sector entities. The article presents an analysis of the new standards from the perspective of internal auditing in the Polish public finance sector. The article focuses on the changes that, in the opinion of the author of the article, are considered especially significant for the sector. In the final section of the article, the author attempts to answer the question whether the new standards will add to improving the public finance sector internal auditing.

**Cezary Ogórek**, internal auditor, Head of Internal Audit Unit at the Ministry of the Interior and Administration

**Key words:** internal auditor, Global Internal Audit Standards, public finance, public finance sector