

Paweł Romaniuk

Umiejętne zarządzanie audytem wewnętrznym w różnych obszarach gospodarki

Studia Prawnoustrojowe nr 28, 367-377

2015

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Paweł Romaniuk

Katedra Prawa Administracyjnego i Nauki o Administracji

Wydział Prawa i Administracji UWM

Umiejętne zarządzanie audytem wewnętrznym w różnych obszarach gospodarki

Wprowadzenie

Występowanie audytu wewnętrznego we wszystkich organach administracji publicznej oraz w sektorze prywatnym coraz częściej przyczynia się do realizacji wskazywanych misji. Audyt wewnętrzny jest narzędziem, które dostarcza kierownictwu jednostki sektora finansów publicznych zapewnienie o osiągnięciu zamierzonych celów. Trzeba jednak pamiętać, iż żaden audyt wewnętrzny nie zapewni całkowitej ochrony podczas ich realizacji. Oprócz prawidłowo wyznaczonych zadań, wspieranych audytem wewnętrznym, należy posiłkować się także wiedzą kadry zarządzającej, która opierając się na własnych doświadczeniach, dostarcza niezbędnych wskazówek do prawidłowego funkcjonowania organizacji. Takie działania zapewniają większą skuteczność w procesie osiągnięcia wyznaczonych celów, zmniejszają ryzyko niepowodzeń oraz wystąpienia nieprawidłowości.

Współczesne instytucje dążące do sprawnej i skutecznej realizacji misji publicznej muszą jednak pamiętać, iż audyt wewnętrzny nie jest jedynym narzędziem eliminującym możliwość pojawienia się uchybień. Wsparciem merytorycznym i funkcjonalnym dla audytu jest kontrola zarządcza. Audyt wewnętrzny to główne narzędzie komunikacyjne, łączące kierownictwo jednostki z pracownikami, przekazujące im odpowiednie wytyczne oraz zarządzenia. Autor niniejszego artykułu, który od wielu lat pełni rolę audytora wewnętrznego, wskaże na podstawie własnych doświadczeń i uwarunkowań prawnych możliwe sposoby wykorzystania audytu wewnętrznego do umiejętnego zarządzania instytucjami publicznymi oraz prywatnymi.

Specyfika prawna funkcjonowania audytu wewnętrznego

Ministerstwo Finansów w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych¹ wskazało zmiany funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Ważnym dokumentem dla realizacji czynności audytowych, realizowanych przez instytucje publiczne, okazało się rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego². Dokument ten wskazuje na dość konkretny tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego, opisując formy przekazywania informacji związanych z jego wynikami. W przedmiotowym rozporządzeniu szczegółowo określono:

- metody przygotowania rocznego planu audytu wewnętrznego;
- elementy rocznego planu audytu wewnętrznego;
- sposób dokumentowania rezultatów prac audytu wewnętrznego;
- sporządzanie wyników audytu wewnętrznego;
- sporządzanie sprawozdania z przeprowadzanych czynności audytowych;
- przygotowanie sprawozdania z wykonania rocznego planu audytu wewnętrznego;
- zlecenie przeprowadzenia audytu wewnętrznego, z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 u.f.p. oraz jednostek samorządu terytorialnego.

Omawiając specyfikę prawną funkcjonowania audytu wewnętrznego, należy także przywołać funkcjonujący już od prawie trzech lat komunikat nr 5 Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2012 r.³ W § 1 komunikatu podano wzór informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim dla jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi zatrudniony w jednostce sektora finansów publicznych audytor wewnętrzny. W przedmiotowym dokumencie można odnaleźć analogiczny wzór informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego, w których audyt wewnętrzny realizowany jest przez tzw. usługodawcę – niezatrudnionego w danej instytucji publicznej.

Nieustanna ewaluacja przepisów prawnych, dostosowujących audyt wewnętrzny do zmian organizacyjnych i funkcjonalnych, przyczyniła się do pewnej modyfikacji roli audytu wewnętrznego w realizacji zadań stawianych jednostkom publicznym. Zmiany w przywoływanej już ustawie o finansach publicznych skoncentrowane są głównie na nowych regulacjach prawnych, które obejmują przede wszystkim:

- pojawienie się nowej definicji audytu wewnętrznego;
- wskazanie nowej, uzupełnionej listy jednostek, w których obligatoryjnie realizowany jest audyt wewnętrzny;

¹ Patrz ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.) – dalej: u.f.p.

² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. nr 21, poz. 108).

³ Komunikat Ministra Finansów nr 5 z dnia 20 listopada 2012 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2012 r., poz. 53).

- wprowadzenie kontroli zarządczej, będącej ogółem działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy;
- wskazanie wzajemnej koordynacji pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą zarządczą;
- określenie terminów przygotowania sprawozdań z wykonania planu audytu za rok poprzedni⁴.

W tym miejscu warto przywołać podstawową definicję audytu wewnętrznego. Definicja ta mówi, iż audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze⁵. Natomiast ocena kontroli zarządczej dotyczy w głównej mierze adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce⁶. Ponadto w myśl art. 273 ust. 1 u.f.p., Minister Finansów określił w formie komunikatu standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych zgodne z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego⁷.

Omawiając ideę audytu wewnętrznego, należy także odnieść się do roli kontroli zarządczej w funkcjonowaniu organizacji⁸. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy⁹. Natomiast zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 68 ust. 2 u.f.p., celem kontroli zarządczej jest zapewnienie przede wszystkim:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- 2) skuteczności i efektywności działania;
- 3) wiarygodności sprawozdań;
- 4) ochrony zasobów;
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- 7) zarządzania ryzykiem.

Dostrzec można także innowacyjność w zarządzaniu podmiotami publicznymi oraz prywatnymi, która zainicjowana została wprowadzeniem do systemu organiza-

⁴ Omawiane zmiany wynikają z przepisów prawnych zawartych w rozdziale VI pt. „Audyty wewnętrzne oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” znowelizowanej u.f.p.

⁵ Patrz art. 272 ust. 1 u.f.p.

⁶ Patrz art. 272 ust. 2 u.f.p.

⁷ Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2013 r., poz. 15).

⁸ Por. K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 34–52.

⁹ Patrz art. 68 ust. 1 u.f.p.

cyjnego kontroli zarządczej. W tym przypadku działanie kontroli zarządczej koncentruje się w dużej mierze na odejściu od tradycyjnego spojrzenia na organizację. Sukcesywnie odchodzi się od analizy zgodności jej funkcjonowania z przepisami prawa, a większy nacisk kładzie się na obserwację całości działalności organizacji w kontekście realizacji jej celów. W przypadku realizacji kontroli zarządczej następuje umiejętne planowanie zadań, które za pomocą odpowiednich mierników skłonięte jest na osiągnięciu zamierzonych efektów i realizacji celów.

Miejsce przeprowadzenia audytu wewnętrznego

Znowelizowana ustawa o finansach publicznych jednoznacznie wskazuje na miejsca, w których realizacja audytu wewnętrznego ma charakter obowiązkowy. Audyt wewnętrzny prowadzi się w:

- 1) Kancelarii Prezesa Rady Ministrów;
- 2) ministerstwach;
- 3) urzędach wojewódzkich;
- 4) izbach celnych;
- 5) izbach skarbowych;
- 6) Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym w zarządzanych przez niego funduszach;
- 7) Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- 8) Narodowym Funduszu Zdrowia¹⁰.

Ponadto, zgodnie z art. 274 ust. 2 u.f.p., audyt wewnętrzny prowadzi się w państwowych jednostkach budżetowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł; uczelniach publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł; samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł; agencjach wykonawczych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł oraz państwowych funduszach celowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł.

Audyt wewnętrzny realizowany jest również w jednostkach samorządu terytorialnego. Warunkiem takich działań jest sytuacja, w której ujęta w uchwale budżetowej danej jednostki samorządowej kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł¹¹.

¹⁰ Patrz art. 274 ust. 1 u.f.p.

¹¹ Wymogi obligatoryjności realizacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych określa również art. 274 ust. 3 u.f.p.

Ustawodawca również dość precyzyjnie wskazał podmiotową odpowiedzialność za przeprowadzenie audytów wewnętrznych. Zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 275 u.f.p., prowadzi je audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca, który dla danej jednostki wykonuje zadania audytowe, choć nie jest w niej zatrudniony¹². Natomiast związane z audytem wewnętrznym zadania przypisane kierownikowi jednostki samorządu terytorialnego wykonują przedstawiciele organów wykonawczych, tj. wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast lub przewodniczący zarządu danej jednostki samorządu terytorialnego¹³.

Osoba upoważniona do realizacji zadań audytowych (audytor wewnętrzny) ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki wraz z możliwością dostępu do wszelkich dokumentów, które obejmują konkretny obszar zadania audytowego¹⁴. Ponadto ma prawo do sporządzania kopii takich dokumentów, pamiętając o poszanowaniu przepisów związanych z tajemnicą ustawowo chronioną¹⁵. Również pracownicy audytowanej jednostki sektora finansów publicznych są zobligowani do udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień pomocnych w czynnościach audytowych¹⁶.

W obecnym systemie prawnym można wyodrębnić kilka kryteriów, które stosowane są przez audytorów wewnętrznych w realizowanych czynnościach audytowych. Można do nich zaliczyć zasadę legalności (zgodności z prawem), gospodarności oraz rzetelności. Audyt wewnętrzny wykorzystywany jest do działań zaradczych, mających na celu wyeliminowanie zagrożeń, które w przyszłości mogą się pojawić. Takie podejście powoduje większą tolerancję na obecność i aktywność audytu wewnętrznego w codziennym funkcjonowaniu instytucji publicznych, którego efekty pracy są wykorzystywane przez kierownictwo jednostki do podejmowania różnorodnych decyzji. Audyt wewnętrzny udziela ponadto odpowiedniego wsparcia administracyjnego oraz coraz częściej świadczy usługi o charakterze doradczym, zarówno zarządzającym, jak i pozostałym pracownikom.

Niezbędne uprawnienia do wykonania czynności audytowych

Ustawodawca wskazał kilka możliwych sposobów nabycia uprawnień do realizowania zadań audytowych. Zatem audytorem wewnętrznym wykonującym zadania audytowe w jednostkach sektora finansów publicznych może być osoba, która:

- posiada obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepi-

¹² Patrz art. 275 u.f.p.

¹³ Art. 276 u.f.p.

¹⁴ Patrz art. 282 ust. 2 u.f.p.

¹⁵ Jako przykład przepisów prawnych, obejmujących tajemnicę ustawowo chronioną, można wskazać ustawę z 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2014 r., poz. 1182 ze zm.) oraz ustawę z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. nr 182, poz. 1228 ze zm.).

¹⁶ Por. K. Knedler, M. Stasik, *Audyty wewnętrzne w praktyce*, Audit Solutions i Akademia Kształcenia Kadr, Warszawa 2014, s. 45–86.

sów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

- ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- posiada wyższe wykształcenie¹⁷;
- posiada poniższe (wybrane) kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - a) uzyskała jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA);
 - b) złożyła w latach 2003–2006 z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów;
 - c) posiada uprawnienia biegłego rewidenta;
 - d) ma dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych¹⁸.

Na uwagę zasługuje również fakt, iż do przeprowadzania zadania audytowego w jednostkach sektora finansów publicznych upoważnia odpowiednio wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego jako kierownik jednostki. Takie upoważnienie powinno zawierać w sposób bardzo szczegółowy podstawę prawną do przeprowadzania czynności audytowych, zakres zadania audytowego, czas jego trwania oraz wskazanie imienne osób, które upoważnione są do realizacji takiego zadania.

Ponadto w samorządach lokalnych zadania przyporządkowane kierownikowi jednostki, które ściśle korelują z audytem wewnętrznym, wykonują przedstawiciele organów władzy wykonawczej na wszystkich trzech szczeblach zarządzania. Jednak dostrzec można tendencję, iż komórki audytu wewnętrznego coraz odważniej tworzone są w podmiotach prywatnych. Takie działania podyktowane są w dużej mierze zabezpieczeniem posiadanych zasobów (m.in. osobowy, finansowy, informacyjny).

Audyt wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych przeprowadza się w oparciu o tzw. roczny plan audytu wewnętrznego¹⁹. Do końca roku budżetowego kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na następny rok. Kierownik komórki audytu wewnętrznego, dokonując analizy ryzyka, bierze pod uwagę

¹⁷ W tym przypadku nie ma wskazania, z jakiej dyscypliny naukowej zdobyło się wyższe wykształcenie.

¹⁸ Kwalifikacje do wykonywania czynności audytowych reguluje art. 286 ust. 1 u.f.p.

¹⁹ Patrz art. 283 ust. 1 u.f.p.

w szczególności zadania audytowe wynikające z planu działalności jednostki i zdefiniowane zagrożenia, które mogą negatywnie wpłynąć na sposób realizacji zadań. W uzasadnionych sytuacjach zadania audytowe mogą zostać zrealizowane poza rocznym planem audytu. Taką przykładową sytuacją może być powzięcie przez kierownika jednostki wiadomości, iż zadania w podległej mu komórce organizacyjnej nie zostaną zrealizowane. Dlatego też przeprowadzenie czynności wyjaśniających będzie miało swoje uzasadnienie poprzez skierowanie tam zespołu audytu wewnętrznego. Na podstawie dokonanych czynności audytowych (badanie dokumentów, ocena zdarzeń, wyjaśnienia pracowników, przeprowadzenie eksperckiej analizy) zostanie przeprowadzona rzetelna analiza stanu faktycznego, zaś wnioski końcowe w formie sprawozdania otrzyma kierownik jednostki.

Trzeba też zaznaczyć, iż plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu stanowią udostępnianą na wniosek informację publiczną w rozumieniu ustawy z dnia 6 września 2001 r.²⁰ Informacji publicznej nie stanowią jednak inne dokumenty, które zostały wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego.

Stosowanie audytu wewnętrznego w różnych obszarach gospodarki

Audyt wewnętrzny wykorzystywany w każdym podmiocie, zarówno publicznym, jak i prywatnym, powinien przyczyniać się do umiejętnego unikania wszelkich błędów w obszarze finansowym oraz organizacyjnym. Z tego powodu kadry zarządzające instytucjami prywatnymi powinny coraz częściej korzystać z doświadczeń sektora publicznego, który od wielu lat stosuje audyt wewnętrzny do wspomagania systemu zarządczego. Audytorzy zatrudnieni w sektorze prywatnym powinni także przygotowywać niezależne opinie na temat realizowanych działań wraz z ich wynikami. Takie postępowanie może przyczyniać się do wzrostu jakości systemu zarządzania, dając jednocześnie możliwość równoważenia rozkładu kompetencji i odpowiedzialności. W tym zakresie zarządzający podmiotami prywatnymi powinni stawiać sobie pytanie, jakie korzyści dostarczy im posiadanie komórki audytu wewnętrznego. Można do nich zaliczyć m.in.:

- wzrost samokontroli oraz odpowiedzialności pracowników za efekty pracy;
- możliwość eliminacji głównych nieprawidłowości widocznych w strukturach organizacyjnych oraz procesach ekonomicznych;
- ograniczenie do minimum ryzyka związanego z prowadzoną działalnością podmiotu prywatnego;
- wdrożenie dobrych praktyk obejmujących systemy zarządzania organizacją, rachunkowości oraz kontroli zarządczej;

²⁰ Patrz ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2014 r., poz. 782 ze zm.).

- zaangażowanie wszystkich pracowników w system doskonalenia produkcji, sposobu komunikacji oraz procesu decyzyjnego.

Zdaniem autora, wszystkie firmy, które chcą otrzymywać regularną i usystematyzowaną informację dotyczącą kontrolowania osiągnięcia zamierzonych celów, powinny poważnie zastanowić się nad wdrożeniem w swojej strukturze organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego. Osiągnięcie wskazanych wyżej efektów jest w dużej mierze uzależnione od poziomu niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego, a także od profesjonalizmu i odpowiedniego przygotowania zespołu realizującego zadania audytowe. W polskich firmach audyt wewnętrzny nie cieszy jeszcze tak dużą popularnością, jak chociażby w krajach Europy Zachodniej. Jednak coraz częściej audytora wewnętrznego można zauważyć w takich organizacjach częściej niż menedżera odpowiadającego za zarządzanie ryzykiem²¹.

Zadaniem audytu wewnętrznego jest systematyczne monitorowanie oraz udoskonalanie mechanizmów obejmujących wewnętrzny system kontroli zarządczej. Audyt wewnętrzny powinien także dokonywać obiektywnej oceny wszelkich procesów związanych z zarządzaniem ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem rozumie się najczęściej jako podejmowanie działań, które mają na celu odpowiednie rozpoznanie, ocenę wraz z monitorowaniem ryzyka oraz kontrolę podjętych działań²². Na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka audyt wewnętrzny dokonuje badania funkcjonujących systemów w organizacji, jak również procesów biznesowych. W takim przypadku ocenia poziom efektywności działających mechanizmów kontroli zarządczej. Co ciekawe, uważny audytor wewnętrzny na bieżąco wyznacza właściwe rekomendacje, które dotyczą wprowadzania odpowiednich zmian²³. Działania te eliminują możliwość pojawienia się błędów systemowych i nieprawidłowości, których niestety nigdy całkowicie nie daje się przewidzieć.

Kierujący podmiotami prywatnymi posiadają coraz większą świadomość, iż zadania obejmujące obsługę audytu wewnętrznego nie powinny być przekazywane kluczowym pracownikom firmy. Taka sytuacja może się bowiem przyczynić do złamania kilku głównych zasad audytu wewnętrznego, czyli obiektywizmu, niezależności, bezstronności i profesjonalizmu osądu analizowanej sytuacji. Zasady te jednoznacznie wskazują, iż pracownicy zajmujący się audytem wewnętrznym nie powinni zajmować się czynnościami, które w późniejszym czasie mogliby kontrolować. Jednak można dostrzec tutaj pewne niebezpieczeństwo, gdyż wielu przedsiębiorcom może być naprawdę trudno znaleźć właściwie przygotowaną kadrę do pracy w audycie wewnętrznym.

²¹ Por. K. Winiarska, *Audyt finansowy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009, s. 45–47.

²² Zob. I. Staniec, J. Zawila-Niedźwiecki (red.), *Zarządzanie ryzykiem operacyjnym*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 56–87.

²³ Por. J. Bizon-Górecka, *Ryzyko. Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie. Modelowanie systemu zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie – ujęcie holistyczne*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Bydgoszcz 2007, s. 76–89.

Praktyka pokazuje, iż w przedsiębiorstwach, które zatrudniają powyżej 30 pracowników, powinien być audytor wewnętrzny, a jeżeli jest to możliwe i uzasadnione biznesowo, to co najmniej dwóch audytorów, którzy w trakcie swojej pracy mogą się wzajemnie uzupełniać. Takie działania przyczyniają się do wzrostu wspomnianego już poziomu obiektywizmu oraz uzyskania wyższych standardów zarządzania takim podmiotem. Zatrudnienie wykwalifikowanych audytorów wewnętrznych wiąże się zawsze z pewnymi kosztami stałymi. Jednak w przyszłości ich praca, spostrzegawczość, dobre rady i wskazówki mogą przyczynić się do ograniczenia wystąpienia ryzyk i nieprawidłowości, których ewentualne pojawienie się może wygenerować koszty wielokrotnie większe niż sam system finansowania zatrudnienia audytorów.

Audyty wewnętrzne w sektorze prywatnym najczęściej rozpoczynają się od opracowania właściwych składowych audytu operacyjnego. W pierwszej kolejności dokonuje się analizy prawidłowości sposobu funkcjonowania organizacji z obowiązującymi regulacjami prawnymi, a co za tym idzie i zgodności bezpieczeństwa. Następnie przechodzi się do badania wydajności zarządzania środkami finansowymi, dostosowania posiadanych struktur do osiągania zamierzonych celów. Praca taka skupiona jest również na analizie jakości świadczonych usług oraz obowiązujących metod zarządzania całą organizacją. Trzeba pamiętać, iż w całym omawianym procesie zastosowania audytu wewnętrznego najważniejszą jego funkcją jest właściwie usytuowanie audytora w strukturze organizacji. Przyjęte międzynarodowe standardy zakładają bezwzględnie tzw. funkcjonalną niezależność audytora od zarządzających jednostką²⁴.

Analizując potrzebę posiadania komórki audytu wewnętrznego, należy też przyjrzeć się osobie audytora. Jego praca polega w dużej mierze na zbieraniu i ocenie danych będących tematem zadań audytowych. Audytor wewnętrzny powinien także systematycznie monitorować ekspozycję przedsiębiorstwa na różne potencjalne zagrożenia. Co więcej, musi świadczyć usługi zapewniające oraz doradcze. Wynika to przede wszystkim z konieczności dokonywania obiektywnej oceny działań związanych z procesem zarządzania ryzykiem. Osoba taka musi mieć dostęp do wszystkich zasobów organizacji, zaś w sprawozdaniach oceniających badany obszar tematyczny powinna wskazywać na możliwe usprawnienia organizacji i procesu zarządzania. Dlatego winna posiadać możliwość poruszania się po wszystkich obszarach funkcjonowania organizacji wraz z dostępem do wszystkich pracowników, nawet najniższego szczebla.

Przykładem zastosowania audytu wewnętrznego w podmiotach prywatnych może być audyt wewnętrzny wykorzystywany w banku. W tym przypadku jego zasadniczą rolą będzie wydanie oraz przekazanie kierownictwu banku niezależnej i profesjonalnej opinii dotyczącej jakości funkcjonującej kontroli wewnętrznej. Au-

²⁴ Por. wspomniany komunikat nr 2 Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2013 r., poz. 15).

dyt w takiej sytuacji może również pełnić funkcje doradcze, pod warunkiem, że takie działania nie mają charakteru czynności operacyjnych²⁵. Audyt wewnętrzny stosowany w bankach ma na celu dokonanie oceny efektywności kontroli zarządczej poprzez wspieranie organizacji i kierownictwa w realizowaniu wyznaczonych zadań. Ponadto może także wspierać zarządzających bankiem w procesach decyzyjnych w zakresie zarządzania ryzykiem poprzez właściwą analizę i sprawdzenie, czy wszystkie możliwe rodzaje ryzyk w banku są właściwie zdefiniowane i kontrolowane²⁶.

Należy również wskazać na ważną rolę audytu finansowego w funkcjonowaniu sektora publicznego i prywatnego. Najważniejszym źródłem informacji, w oparciu o które zarządzający podejmują strategiczne decyzje, są przede wszystkim raporty oraz sprawozdania finansowe. Jakość i prawidłowość zawartych w nich informacji stanowi o sile kapitału ludzkiego (pracowników), którzy swoją wiedzą i zaangażowaniem wspierają kadrę zarządzającą w procesach decyzyjnych. Dodatkowo rzetelność przygotowywanych dokumentów finansowych wpływa na proces zarządzania ryzykiem. Wszyscy muszą mieć świadomość, jak ważna jest poprawność przygotowanych dokumentów finansowo-księgowych, a także raportów wpływających od komórek rachunkowych i zarządczych. Zadaniem audytu wewnętrznego jest także sporządzanie obiektywnych opinii na temat poziomu ryzyka, które pojawia się w każdym systemie dokumentacji i informacji rachunkowej²⁷. Realizacja finansowego audytu dzieli się najczęściej na dwa obszary. Pierwszym jest audyt sprawozdań, zaś drugim audyt systemów finansowych. Oba te audyty wzajemnie się uzupełniają, prowadząc do wiarygodnych sprawozdań finansowych, które przekazywane są następnie do najwyższego kierownictwa jednostki. To pokazuje, jak ważne jest wzajemne zaufanie, wsparcie i fachowa wiedza dostarczana przez audyt wewnętrzny.

Podsumowanie

Działania audytu wewnętrznego są niewątpliwie ważnym czynnikiem wpływającym na prawidłowe funkcjonowanie każdego podmiotu. Audyt wewnętrzny wspiera zarządzających w systemie podejmowania decyzji, dostarcza wiedzy na temat potencjalnych zagrożeń i niebezpieczeństw, które mogą pojawiać się w każdym momencie realizacji zadań, negatywnie oddziałując na całą organizację. Przedstawiciele różnych sektorów gospodarki wykorzystują różnorodne możliwości, jakie daje audyt wewnętrzny. Trzeba przy tym pamiętać, iż powinien on być działalnością całkowicie niezależną, jako że zmierza do przysporzenia wartości dodanej dla całej

²⁵ Patrz B. Gumińska, K. Marchewka-Bartkowiak, B. Szela, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza. Studium przypadku*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 176–177.

²⁶ A. Janc, R. Kałużny, *Audyt wewnętrzny i audyt zewnętrzny w banku*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań 2008, s. 36–38.

²⁷ Por. K. Knedler, M. Stasik, *Audyt wewnętrzny w praktyce – audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2010, s. 78–92.

organizacji i jego kierownictwa, jak też umożliwia właściwe zaplanowanie i zrealizowanie założonych celów. Możliwe jest to poprzez usystematyzowane podejście do mechanizmów kontroli oraz doskonalenie obowiązujących procedur zarządzania ryzykiem i procesów nadzoru właścicielskiego.

Ważną rolę w procesie zarządzania organizacją pełni również sam audytor wewnętrzny, który posiada wyjątkową pozycję, niezbędną do wykonywania takiej pracy. Winien on zachować zasady obiektywizmu oraz niezależności, które wynikają ze specyfiki umiejscowienia komórki audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej, podległej najczęściej bezpośrednio kierownikowi jednostki. Pozwala to na swobodny dostęp do rozległej wiedzy na temat procesów organizacyjnych występujących w organizacji, zarządzania ryzykiem i realizacji strategii rozwoju.

Obecne czasy wymagają od zarządzających wszystkimi podmiotami dużej elastyczności działania i dostosowania modelu zarządczego do zmieniających się uwarunkowań prawnych i organizacyjnych. Dzięki sprawnemu systemowi zarządzania ryzykiem operacyjnym oraz korporacyjnym, można w odpowiedni sposób przygotować się na ewentualne niebezpieczeństwa, wdrażając właściwe mechanizmy ochronne. Warto skupić się wówczas na działaniach prewencyjnych, do których wykorzystuje się właśnie audyt wewnętrzny. Jego właściwe wykorzystanie jest w stanie w przyszłości chronić organizację i dostarczać jej w odpowiednim czasie zapewnienia, iż wszelkie procesy związane z funkcjonowaniem organizacji i zarządzaniem ryzykiem znajdują się pod pełną kontrolą kierownictwa.

Summary

Proper management of internal audit in different areas of the economy

Key words: internal audit, auditor, administration, local government.

Internal audit functioning in all bodies of public administration is trying to assist in achieving the targets. This effect is also seen in the private sector, which are increasingly used the principles of auditing, which are useful for the implementation of the tasks set. But not always possible to reach the stated goals and objectives. Useful action are properly prepared internal audit procedures that monitor the correctness of the preparation of the financial statements. Internal audit is also trying to reduce the risk of failure, which can always arise.

Internal audit supported righteous right tools provide organization to ensure that all kinds of processes are carried out in a proper manner. This approach to internal audit in every area of functioning of public administration and the private sector, uses the role of risk management, control and evaluation of the proper analysis of the functioning of public and private entities.