

*Agnieszka Skoczylas**

**AUDYT W SYSTEMIE KONTROLI WEWNĘTRZNEJ
WEDŁUG MIĘDZYNARODOWEJ ORGANIZACJI
NAJWYŻSZYCH ORGANÓW KONTROLI/AUDYTU¹**

Zdaniem autorki, obowiązkiem kierowników jednostek sektora publicznego jest zapewnienie systemu kontroli wspomagającego osiągnięcie celów przez jednostkę. Jednakże, aby system kontroli wewnętrznej spełniał swoje zadania w zakresie realizacji celów, trzeba najpierw stworzyć pewną strukturę systemu kontroli, w której zostanie wyraźnie określona rola i odpowiedzialności kierownika jednostki. Aby zweryfikować, czy system został dobrze zaprojektowany i działa prawidłowo, niezbędne jest dokonywanie stałej oceny jego elementów, gdyż tylko wtedy możemy mówić o jego skuteczności i tym samym potwierdzić jego funkcjonowanie. Ocen tych mają dokonywać audytorzy wewnętrzni, którzy są częścią obszernej struktury kontroli wewnętrznej organizacji. Ich rola i odpowiedzialność w systemie kontroli jest bardzo ważna.

Za stworzenie i zarządzanie strukturą systemu kontroli wewnętrznej odpowiedzialni są kierownicy jednostek, zaś rolą audytorów wewnętrznych jest wspieranie kierownictwa w wykonywaniu tych zadań poprzez dostarczanie niezależnych i obiektywnych ocen dotyczących prawidłowości i skuteczności podjętych działań.

„Kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym, aby dostarczyć racjonalnego zapewnienie, że cele zarządzania zostały osiągnięte”².

* Mgr, audytor wewnętrzny Izby Celnej w Łodzi.

¹ IINTOSAJ International Organization of Supreme Audit Institutions – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli/Audytu.

² Guidelines for Internal Control Standards, INTOSAI.

WPROWADZENIE

Ubieganie się Polski o członkostwo w Unii Europejskiej związane było ze spełnieniem określonych warunków w sensie makro i mikroekonomicznym oraz legislacyjnym. Jednym z warunków koniecznych do wypełnienia zobowiązań nałożonych przez UE podczas negocjacji akcesyjnych w ramach rozdziału 28. Komisja Europejska³ było stworzenie efektywnego systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. Komisja uważała za niezbędne prawne uregulowanie kwestii wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, co zostało potwierdzone m. in. w *Okresowym raporcie Komisji Europejskiej*. Większość krajów kandydujących posiada już odpowiednie regulacje prawne, pozostałe natomiast są w stadium zaawansowanych prac legislacyjnych. W Polsce Minister Finansów – jako organ administracji rządowej właściwy w sprawie koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych – określił standardy kontroli finansowej i audytu wewnętrznego⁴ zgodne z powszechnie uznawanymi standardami, tzn. uwzględniające:

- *Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej* – opracowane przez Komisję Europejską – Dyрекcję Generalną ds. Budżetu,
- *Kontrolę wewnętrzną – zintegrowaną koncepcję ramową* – raport opracowany przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO),
- *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej* – przyjęte przez INTOSAI,

³ Realizacja obowiązku ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, wynikającego z art. 280 TWE, stanowiła przedmiot prac dostosowawczych w dwóch obszarach negocjacyjnych: 24. Wymiar sprawiedliwości i sprawy wewnętrzne, obejmującego kwestie karnoprawne oraz 28. Kontrola finansowa, regulującego zagadnienia administracyjne. Obszar negocjacyjny Kontrola finansowa podzielono na dwie grupy tematyczne – pierwsza dotyczyła ochrony interesów finansowych Wspólnot, druga zagadnień systemu kontroli finansowej sprawowanej przez państwa członkowskie. Negocjacje otwarto 6 kwietnia 2000 r. i zakończono 14 czerwca 2002 r. Polska nie wystąpiła o okresy przejściowe ani derogacje, zaakceptowała dorobek prawny UE i zobowiązała się wdrożyć go do dnia uzyskania członkostwa. Proces dostosowawczy dotyczył zmian legislacyjnych i instytucjonalnych. W obszarze prawa administracyjnego najistotniejsze nowelizacje objęły ustawę z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148 z późn. zm. (zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w nr 45, poz. 391; nr 65, poz. 594; nr 96, poz. 874, nr 166, poz. 1611 i nr 189, poz. 1851 oraz 2004 r. nr 19, poz. 177) oraz ustawę 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. 1999, nr 54, poz. 572 ze zm. – tekst jednolity).

⁴ Zasady kontroli finansowej i audytu wewnętrznego weszły już w Polsce w życie 1 stycznia 2002 r., na mocy art. 6 ustawy z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej.

– *Standardy kontroli wewnętrznej w rządzie federalnym* - opracowane przez Najwyższy Urząd Kontroli w Stanach Zjednoczonych (General Accounting Office – GAO).

Powszechnie uznawane standardy odnoszą się do wypracowanych przez profesjonalne środowiska i instytucje⁵ standardów kontroli wewnętrznej i audytu (nie tylko wewnętrznego). Jedną z organizacji, INTOSAI⁶ opracowała *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej*.

Przedmiotem zainteresowań członków Organizacji już od dłuższego czasu była kontrola wewnętrzna. Zdaniem jej członków, instytucje rządowe powinny dążyć do zapewnienia większej efektywności i skuteczności świadczonych na rzecz państwa usług oraz celowości i oszczędności wydatków ponoszonych na realizację tych usług. Aby osiągnąć te cele, często konieczna jest reorganizacja dotychczasowych, starych struktur kontroli wewnętrznej oraz procedur kontroli. Efektywna struktura kontroli wewnętrznej to taka, której zadaniem jest dostarczanie kierownictwu racjonalnego zapewnienia, że cele jednostki sektora publicznego zostaną zrealizowane.

Członkowie INTOSAI zidentyfikowali cztery warunki, które jednostka powinna spełnić, aby funkcjonujący w niej system kontroli wewnętrznej był efektywny, są to:

- zdefiniowanie pojęcia i celów kontroli wewnętrznej,
- wykorzystanie w minimalnym zakresie standardów kontroli wewnętrznej i innych wytycznych jako ram dla rozwijania i usprawniania specyficznej struktury kontroli wewnętrznej,
- wprowadzenie w życie struktury systemu kontroli wewnętrznej,
- okresowy monitoring efektywności, skuteczności systemu kontroli wewnętrznej.

W celu spełnienia tych warunków członkowie Organizacji zaproponowali model struktury systemu kontroli wewnętrznej, w której została określona rola i odpowiedzialność kierownika organizacji/jednostki sektora publicznego i audytora wewnętrznego.

⁵ Do najważniejszych międzynarodowych organizacji w dziedzinie opracowywania powszechnie uznawanych standardów kontroli wewnętrznej i audytu zalicza się: Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych (Institute of Internal Auditors), Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee), INTOSAI – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Audytu/Kontroli (International Organization of Supreme Audit Institutions) oraz Komitet Kontaktowy Najwyższych Organów Kontroli/Audytu państw UE (Europejskie Wytyczne Stosowania Standardów Audytu INTOSAI).

⁶ INTOSAI powstała w 1953 r., liczy ok. 170 członków – najwyższych organów kontroli poszczególnych państw, wśród których jest także Polska Najwyższa Izba Kontroli (NIK). Deklaracja z Limy w sprawie zasad kontroli finansów publicznych, przyjęta przez IX Międzynarodowy Kongres w 1977 r. oraz statut w jego obowiązującym obecnie kształcie, przyjęte jednogłośnie w 1992 r. na XII Kongresie w Waszyngtonie, stanowią fundamenty działalności INTOSAI. Na Kongresie w Waszyngtonie przyjęto także Standardy kontroli oraz wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej.

Autorka niniejszego opracowania podjęła próbę przełożenia zaproponowanej przez INTOSAI struktury systemu kontroli wewnętrznej na warunki jednostek polskiego sektora publicznego, wykorzystując ustanowione już w Polsce przez ministra finansów standardy kontroli finansowej i audytu wewnętrznego oraz inne opracowania dotyczące audytu wewnętrznego.

Zdaniem autorki zaproponowana struktura może stanowić układ odniesienia dla stworzenia bądź usprawnienia istniejących systemów kontroli wewnętrznej funkcjonujących w jednostkach polskiego sektora publicznego poprzez sformułowanie katalogu podstawowych zasad, na jakich powinny one się opierać.

Celem niniejszego artykułu jest próba przybliżenia struktury kontroli wewnętrznej zaproponowanej przez INTOSAI, a w szczególności roli i odpowiedzialności kierownika jednostki oraz audytora wewnętrznego. Ponadto udzielenie odpowiedzi na pytania, jaką rolę pełni kierownik, a jaką audytor wewnętrzny w strukturze systemu kontroli wewnętrznej jednostek sektora publicznego, czy zaproponowana w strukturze rola i odpowiedzialność zarówno kierownika jednostki, jak i audytora została przedstawiona w sposób wyczerpujący, wreszcie czy odpowiedzialność za skuteczną funkcjonalność systemu kontroli wewnętrznej spoczywa zarówno na kierowniku, jak i audytorze wewnętrznym?

Należy także podkreślić, iż w opracowaniu autorka używając pojęcia „kontrola wewnętrzna” nie ogranicza się do tradycyjnego potraktowania systemu kontroli wewnętrznej jako kontroli finansowej i spokrewnionej z nią kontroli administracyjnej, ale kontroli obejmującej szeroko rozumianą kontrolę zarządczą.

1. POJĘCIE, CELE SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

Definiując kontrolę wewnętrzną, autorka oparła się na definicjach powszechnie uznanych organizacji: (COSO oraz INTOSAI).

Kontrola wewnętrzna według COSO to proces realizowany przez zarząd, radę nadzorczą, kadrę zarządzającą i pozostałych pracowników. Jest to proces inicjowany i stworzony w celu dostarczenia rozsądnego zapewnienia, że zostaną osiągnięte cele w następujących kategoriach: efektywność i wydajność operacji, wiarygodność sprawozdawczości finansowej, zgodność z aktami prawnymi i regulacjami. Zgodnie z tą definicją, system kontroli wewnętrznej to szereg działań wbudowanych w strukturę, które przenikają działalność jednostki, obecnie są wszędzie i nieodłącznie wiążą się ze sposobem zarządzania organizacją. Działania te są związane z tworzeniem: udokumentowanej struktury organizacyjnej, podziału obowiązków, linii podległości,

procedur służących promowaniu wartości etycznych, profilu szkolenia i rozwoju pracowników.

Według COSO system kontroli wewnętrznej składa się z pięciu elementów: nadzoru nad zarządem, zarządzania ryzykiem, czynności kontrolnych, komunikacji, monitorowania i korygowania stwierdzonych odchyień.

Zgodnie z INTOSAI kontrola wewnętrzna ma dostarczyć rozsądnego zapewnienia, że organizacja:

- stosuje się do przepisów prawa, działa zgodnie z nimi oraz stosuje się do dyrektyw zarządczych;
- promuje uporządkowane, ekonomiczne, wydajne i skuteczne działania oraz osiąga zamierzone cele;
- chroni środki finansowe przed oszustwem, marnotrawstwem, nadużyciami i niegospodarnością oraz złym zarządzaniem;
- dostarcza wysokiej jakości produkty i usługi zgodnie z misją organizacji;
- rozwija się i utrzymuje płynność finansową, sprawnie zarządza informacjami i wykorzystuje je w celu poprawy efektywności.

Zdaniem członków INTOSAI kontrola jest narzędziem używanym, aby dostarczyć racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji zostały osiągnięte. Odpowiedzialność za adekwatność i skuteczność systemu kontroli wewnętrznej spoczywa na kierownictwie. Kierownik każdej organizacji publicznej powinien zapewnić właściwą, efektywną strukturę kontroli. Zadaniem kierownika jest wprowadzenie, monitorowanie i uaktualnianie w miarę potrzeb struktury kontroli wewnętrznej. Dlatego też, konieczne jest, aby wszyscy kierownicy w organizacji rozumieli istotę tworzenia i utrzymywania skutecznego systemu kontroli wewnętrznej.

2. STRUKTURA SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ, JEJ POJĘCIE, ELEMENTY I ICH OCENA

Członkowie INTOSAI zdefiniowali strukturę kontroli wewnętrznej jako plan organizacji, obejmujący postawę kierownictwa, ich metody (sposoby) zarządzania, procedury i pomiary, poprzez które kierownictwo uzyskuje racjonalne zapewnienie, że cele organizacji zostały osiągnięte.

Organizacja INTOSAI w dokumencie kontroli wewnętrznej przeznaczonej dla kierowników organizacji rządowych⁷ zaproponowała strukturę utrzymania skutecznej kontroli wewnętrznej. Struktura ta określa rolę i odpowiedzialność zarówno kierownika, jak i audytora.

⁷ *An introduction to Internal Control for Managers in Government Organizations, INTOSAI, www.intosai.org.com.*

Tabela 1

Role i obowiązki kierownika organizacji i audytora w efektywnym systemie kontroli wewnętrznej

Role i obowiązki kierowniczej kontroli wewnętrznej	Role i odpowiedzialność audytorów
A. Kreowanie pozytywnego środowiska kontroli poprzez: 1) ustanowienie pozycji dostosowanej etycznie, 2) dostarczanie wzorców dla właściwego zachowania, 3) usuwanie pokus dla nieetycznego zachowania, 4) wprowadzanie dyscypliny pracy w sposób odpowiedni i stosowny, 5) przygotowywanie kodeksu zachowania dla pracowników, B. Upewnić się, że personel posiada i utrzymuje odpowiedni poziom kwalifikacji do wykonywania przydzielonych obowiązków; C. Przejrzyć i zdefiniować kluczowe obszary decyzyjne i związaną z nimi odpowiedzialność; D. Ustalić stosowne wytyczne dla sprawozdawczości; E. Ustalić zasady polityki kontroli zarządzania i procedury, które będą podstawą dla zarządczej analizy ryzyka; F. Organizować szkolenia, zarządzać komunikacją w codziennym działaniu kierowników na każdym poziomie, aby wzmocnić znaczenie kontroli zarządzania; G. Monitorować działania kontrolne organizacji poprzez roczne oszacowania i raporty do wyższych dyrektorów.	A. Utrzymywać niezależność faktyczną i pozorną; B. Zapewnić profesjonalną realizację obsługi audytu, poprzez odpowiedni poziom kwalifikacji i umiejętności; C. Doradzać kierownictwu w obszarach zagrożonych ryzykiem; D. Ustalić strategiczne plany audytu i cele; E. Wykonywać audyty działalności; F. Oceniać technologie systemów informatycznych; G. Rekomendować ścieżki poprawy działania i siły mechanizmów kontroli; H. Sprawdzać czy zapewnione rekomendacje są w pełni i skutecznie wprowadzane w życie; I. Koordynować działania audytu z audytorami zewnętrznymi; J. Wprowadzić w życie system zapewniający jakość audytu.

Źródło: Tłumaczenie: mgr Agnieszka Skoczylas, mgr inż. Paweł Błachnio, opracowane w oparciu o: *An Introduction to Internal Control for Managers in Government, Organizations, INTOSAI*, www.intosai.org.com.

Autorka opracowania przestudiowała zagadnienia dotyczące roli i odpowiedzialności kierownika jednostki oraz audytora wewnętrznego, gdyż jej zdaniem wymagają one pewnego uszczegółowienia. Pozwoliło to autorce znaleźć odpowiedź na pytanie, czy rola i odpowiedzialność kierownika i audytora w strukturze systemu kontroli wewnętrznej nie zostały potraktowane zbyt ogólnie?

2.1. Rola i odpowiedzialność kierownika jednostki

Kierownik jednostki sektora publicznego jest odpowiedzialny za kreowanie pozytywnego środowiska kontroli. Środowisko to stanowi ramy, w których działają różne inne elementy kontroli. Obejmuje ono styl zarządzania (w tym strukturę organizacyjną oraz sposób podziału obowiązków i funkcji kontroli wewnętrznej), kulturę instytucji i świadomość zawodową pracowników oraz ich ogólne nastawienie, a także świadomość pracowników o działaniach kierownictwa w dziedzinie kontroli wewnętrznej.

Kierownicy poprzez swoje działania powinni dostarczać wzorców dla właściwego zachowania oraz wspierać i promować wartości etyczne, uczciwość osobistą i zawodową wszystkich pracowników. Kierownicy powinni zidentyfikować wszelkie działania, które stanowiłyby dla pracowników powód do nieetycznego zachowania, a tym samym mogłyby przeszkodzić w realizacji celów kontroli wewnętrznej. W przypadku pojawienia się ich kierownicy powinni ustanowić odpowiednie środki zaradcze, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach odpowiednie sankcje. Wszelkie postawy, zachowania oraz działania powinny zostać określone w formie pisemnej i przedstawione pracownikom.

Obowiązkiem kierowników jest upewnienie się, że personel posiada i utrzymuje odpowiedni poziom kwalifikacji do wykonywania przydzielonych obowiązków. Posiadanie odpowiednich kwalifikacji to bardzo istotna cecha z punktu widzenia systemu kontroli wewnętrznej, jak i całej organizacji. Zdaniem autorki odpowiednie kwalifikacje to taki poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenia, który pozwala skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania i obowiązki, pozwala także rozumieć znaczenie rozwoju systemu kontroli wewnętrznej. Poziom posiadanej wiedzy można ogólnie, z podkreśleniem słowa „ogólnie”, zweryfikować już podczas dokonywania wyboru kandydata na odpowiednie stanowisko, zaś utrzymanie tego poziomu wiedzy leży zarówno w gestii samego pracownika, jak i jego przełożonego.

Kolejną odpowiedzialnością spoczywającą na kierowniku jest przejrzyste zdefiniowanie kluczowych obszarów decyzyjnych i związanej z nimi odpowiedzialności. Dyrektor przygotowuje roczny plan pracy jednostki zawierający poszczególne cele i zadania, komórki organizacyjne odpowiedzialne za ich realizację oraz zasoby (osobowe, finansowe, rzeczowe) przeznaczone do ich realizacji. Ponadto powinien zapewnić prowadzenie właściwego nadzoru w ramach hierarchii służbowej, którego celem byłoby upewnienie się, że zadania wynikające z przyjętej struktury systemu kontroli wewnętrznej są realizowane (z położeniem nacisku i uwypukleniem nadzoru, który w cytowanym stwierdzeniu nie występuje).

Zakres uprawnień dotyczących systemu kontroli wewnętrznej powierzony poszczególnym pracownikom powinien być precyzyjnie określony oraz odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji i ryzyka z nimi związanego. Przejęcie uprawnień pracownik powinien potwierdzić pisemnie.

Obowiązkiem każdego kierownika jest również ustalenie stosownych wytycznych dla sprawozdawczości. Zdaniem autorki na stosowne wytyczne dla sprawozdawczości składają się: przestrzeganie przez jednostkę (polityki) zasad rachunkowości, prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości, określenie metod wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów, dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, zatwierdzanie operacji finansowych, zachowanie ciągłości w dokumentowanych i rejestrowanych operacjach, odpowiedni podział obowiązków w zakresie sprawozdawczości jednostki oraz udostępnianie i poddawanie badaniu sprawozdań, jeśli jest to konieczne. Wytyczne te powinny być przedstawione w formie rzetelnie udokumentowanych procedur, instrukcji oraz zakresów obowiązków.

Kierownik ustala zasady polityki kontroli zarządzania i procedury, które będą podstawą dla zarządczej analizy ryzyka. Osiąganie celów każdej jednostki wiąże się z ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów.

Za zarządzanie ryzykiem odpowiedzialna jest kadra kierownicza. Aby było ono skuteczne, konieczne jest przeprowadzanie regularnej oceny ustalonych wcześniej kryteriów, procesów, systemów kluczowych dla sprawnej realizacji zadań. Dokonując takiego przeglądu, należy ocenić ich stabilność i możliwość ewentualnych usprawnień. Zarządzanie ryzykiem wiąże się z oceną wielu możliwych rozwiązań pod kątem ich wpływu na realizowane przez jednostkę zadania. Celem takiej oceny jest również ustalenie, co należy zrobić, aby ograniczyć ryzyka związane z wyborem poszczególnych rozwiązań.

Zarządzanie ryzykiem to sposób myślenia, dokumenty oraz konkretne działania. Dokumenty obejmują polityki i procedury. Polityki są dokumentami ogólnymi, które przedstawiają, jakimi zasadami będzie się kierować kierownictwo zarządzając ryzykiem. Zaś do realizowania polityki potrzebne są pisemne procedury, które zawierają wzory dokumentów oraz opis konkretnych czynności. Procedury są rozwinięciem polityki na konkretne działania, odpowiadają na pytanie, jak realizować zasady zawarte w polityce zarządzania ryzykiem⁸.

Przy ustalaniu tych zasad kierownik powinien również wyznaczyć poziom ryzyka akceptowalnego dla jednostki, a także zaplanować i wdrożyć odpowiednie działania w stosunku do każdego zidentyfikowanego ryzyka i osoby odpowiedzialnej za zarządzaniem tym ryzykiem.

⁸ K. Czerwiński, *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym*, Szczecin 2003.

Rolą kierownictwa jest również organizowanie szkoleń oraz zarządzanie komunikacją w codziennym działaniu kierowników na każdym poziomie, aby wzmocnić znaczenie kontroli zarządzania. Kierownicy powinni wspierać indywidualny rozwój zawodowy pracowników poprzez organizowanie szkoleń tak, aby działania każdego pracownika mogły przyczyniać się do podniesienia efektywności działań całej jednostki.

Kierownik każdej jednostki ma zapewnić efektywny system komunikacji zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej. Komunikacja wewnętrzna gwarantuje, że każdy pracownik rozumie cele systemu kontroli wewnętrznej, sposób jego funkcjonowania, a także swoją rolę w tym systemie. Komunikacja zewnętrzna powinna być prowadzona w taki sposób, aby zapewnić dobre stosunki z podmiotami zewnętrznymi, które mogą mieć znaczący wpływ na osiąganie celów przez jednostkę.

Do obowiązków kierownictwa jednostki należy również monitorowanie działań kontrolnych organizacji poprzez roczne oszacowania i raporty do wyższych dyrektorów. Kierownik stale ocenia funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej i jego poszczególnych elementów. Zdefiniowane problemy powinny być na bieżąco rozwiązywane.

Kierownik dokonuje za pośrednictwem podległych mu komórek organizacyjnych, takich jak audyt wewnętrzny oszacowania ryzyka, tj. identyfikacji, pomiaru i hierarchizacji ryzyk według ich ważności. Zidentyfikowane ryzyka powinny być prezentowane kierownictwu wyższego szczebla, gdyż to do niego należy ostateczna decyzja o przyjęciu lub odrzuceniu ryzyk. Odrzucenie ryzyka jest jednoznaczne z jego zaakceptowaniem. W takich sytuacjach kierownictwo zdaje sobie sprawę z konsekwencji związanych z możliwością pojawienia się zagrożenia w postaci szkody zarówno materialnej, jak i niematerialnej (np. utrata reputacji).

2.2. Rola i odpowiedzialność audytora

Obowiązkiem audytora jest utrzymanie niezależności faktycznej i pozornej. Przez niezależność pozorną należy rozumieć tzw. niezależność organizacyjną, polegającą na tym, że audytor podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki i to on zapewnia mu odrębność wykonywanych zadań. Niezależność faktyczna natomiast oznacza tzw. niezależność operacyjną, dającą audytorowi pełną swobodę w działaniu. Nie można narzucić mu obszarów audytu, sposobu wykonywanych prac oraz prezentowania wyników. Audytor powinien mieć pełny dostęp do wszelkich pomieszczeń, dokumentów i osób, które będą mu niezbędne do przeprowadzenia audytu.

Kolejnym obowiązkiem audytora w strukturze kontroli jest zapewnienie profesjonalnej realizacji obsługi, audytu poprzez odpowiedni poziom kwalifikacji i umiejętności. Audytor posiada wiedzę, umiejętności, kwalifikacje niezbędne do wykonywania swoich obowiązków, poprzez dążenie do pełnej znajomości aktów prawnych, dotyczących danego zadania audytowego, poznania wszelkich okoliczności danej sprawy, a tym samym wykonywania swoich zadań w sposób rozważny, zdecydowany, wnikliwy i skuteczny tak, aby osiągnąć jak najlepsze rezultaty swojej pracy.

Zadaniem audytora jest doradzać kierownictwu w obszarach zagrożonych ryzykiem. Za zarządzanie ryzykiem odpowiedzialne jest kierownictwo, ale audytor może wspierać ten proces poprzez dostarczanie niezależnych i obiektywnych ocen poprawności funkcjonowania zaprojektowanej struktury systemu. Oceny te są dostarczane w formie rekomendacji (zaleceń) poczynionych do zidentyfikowanych ryzyk. Są to zalecenia, uwagi, wnioski na temat sposobów ograniczania lub eliminowania występujących ryzyk. Audyt zatem ma pełnić rolę organu oceniającego, zapewniającego i doradczego.

Audytor przeprowadza kontrolę na podstawie przygotowanego planu. Podstawą do jego przygotowania jest udokumentowana analiza ryzyka. Analiza ta musi uwzględniać obszary ryzyka zidentyfikowane zarówno w długim, średnim, jak i krótkim okresie. Zatem zadaniem audytora jest ustalenie strategicznego planu audytu i jego celów. W tym planie należy zamieścić główne cele, funkcje i zakres audytu, czyli to co audytorzy zamierzają realizować w poszczególnych okresach. Plan strategiczny jest aktualizowany corocznie bądź w zależności od zachodzących w jednostce zmian zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych aktualizowany.

Kolejnym obowiązkiem audytora jest wykonywanie audytu działalności, a więc dokonywanie oceny efektywności i gospodarności zarządzania finansowego w ramach jednostki. Jednakże jest to tylko jeden z wielu rodzajów audytów, które może przeprowadzać audytor. Nie można audytorowi narzucić obszaru, który ma kontrolować, można zasugerować mu pewne newralgiczne obszary, ale to on sam przeprowadzi analizę ryzyka i ostatecznie zadecyduje, gdzie należy przeprowadzić kontrolę. Audytor może również przeprowadzać audyt finansowy, systemu, informatyczny – a więc oceniać technologie systemów informatycznych, działalności, zarządzania, gospodarności, wydajności, efektywności i inne.

Do roli audytora należy rekomendowanie sposobu poprawy działania i siły mechanizmów kontroli. Zdaniem autorów wiąże się to z wydawaniem rekomendacji, odnoszących się do zidentyfikowanych ryzyk, o których była mowa wcześniej. Rekomendacje mają na celu zaproponować kierownictwu sposób na wyeliminowanie lub ograniczenie ryzyka. Audytor powinien również sprawdzać, czy zapewnione rekomendacje są w pełni i skutecznie wprowadzane w życie, a jeżeli nie są, to czy kierownictwo zdaje sobie

sprawę ze strat, jakie mogą się pojawić w przypadku wystąpienia danego ryzyka.

Zadaniem audytora jest koordynowanie działań audytu z audytorami zewnętrznymi. Zdaniem autorki koordynacja ta polega na wzajemnej współpracy dla uzyskania pokrycia maksymalnego zakresu spraw przez działania audytu, wymiany informacji, unikania powielania wysiłków i kosztów przeznaczonych na rutynowe etapy pracy w zakresie audytu.

Działania każdego audytora umożliwiają osiągnięcie lepszych efektów funkcjonowania jednostki, a przez to uzyskanie wartości dodanej. Audytor winien wprowadzić w życie system zapewniający jakość audytu, mający na celu monitorowanie jakości wykonywanych prac oraz efektów, jakie te prace przynoszą jednostce.

Audytor dokonuje również regularnej oceny funkcjonowania procedur oraz poszczególnych elementów systemu kontroli wewnętrznej pod względem poprawności i skuteczności, a także dokumentuje oceny procesu systemu kontroli wewnętrznej oraz reaguje na wszelkie niedoskonałości systemu kontroli wewnętrznej i informuje kierownika jednostki w celu minimalizowania skutków nieprawidłowości. Zdaniem autorki, każda z wcześniej omówionych ról, jakie audytor ma do spełnienia w systemie kontroli, jak gdyby sugeruje te odpowiedzialności, ale są one na tyle istotne, iż nie powinny pozostać tylko w domysłach twórców struktury, gdyż przeciętny odbiorca mógłby ich nie wziąć pod uwagę.

Autorka, dokonując podsumowania roli i odpowiedzialności kierownika oraz audytora, próbowała znaleźć odpowiedzi na postawione wcześniej pytanie, czy odpowiedzialność za skuteczną funkcjonalność systemu kontroli wewnętrznej spoczywa zarówno na kierowniku, jak i audytorze wewnętrznym?

4. OCENA ROLI I ODPOWIEDZIALNOŚCI KIEROWNIKA ORAZ AUDYTORA JEDNOSTKI SEKTORA PUBLICZNEGO

Analizując rolę i odpowiedzialności kierownika jednostki, jednoznacznie można stwierdzić, że to on ponosi odpowiedzialność za skuteczność i efektywność systemu kontroli wewnętrznej w jednostce sektora publicznego. Przy czym, nie jest on w stanie sam koordynować i monitorować całości struktury i dlatego narzędziem niezbędnym do prawidłowości oceny funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej jest audytor. Kierownik winien ustanowić niezależną jednostkę audytu w organizacji jako kluczową część struktury kontroli wewnętrznej. Wyższe kierownictwo i zarząd wymaga obiektywnych ocen i rad w zakresie ryzyka i kontroli. Odpowiednio wyposażona jednostka

audytu wewnętrznego może służyć takimi ocenami i radami, jeżeli kierownik stworzy odpowiedni zespół audytorów, niezależny w wykonywaniu swoich obowiązków. Jeżeli nie istnieje jednostka audytu wewnętrznego, zadaniem kierownictwa jest zastosowanie innych rozwiązań celem uzyskania pewności, że system kontroli wewnętrznej działa zgodnie z założeniami. W takiej sytuacji kierownictwo będzie musiało dokonać oceny, czy takie procedury dają wystarczające i obiektywne gwarancje.

Audyt wewnętrzny w jednostce spełnia bardzo ważną rolę, gdyż wzrost ryzyka działalności organizacji może wynikać nie tylko z czynników zewnętrznych, ale i wewnętrznych, np. ze zmian restrukturyzacyjnych lub zmian w systemach informatycznych. Należy też uwzględnić inne czynniki, takie jak niekorzystne tendencje ujawnione podczas monitorowania systemów kontroli wewnętrznej lub zwiększona częstotliwość występowania nieprzewidywanych okoliczności.

Audyt w analizie ryzyka jest źródłem obiektywnych informacji, bez których kierownictwu trudno jest spełniać właściwe funkcje menedżerskie, mieć pełne rozeznanie co do skali ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, ocenić sprawność i adekwatność systemu kontroli wewnętrznej. Audytor szacuje ryzyka w instytucji w celu zidentyfikowania słabości systemu gospodarki finansowej, systemu kontroli, systemu zarządzania organizacją. Monitoruje i ocenia sposób funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem. Raportuje również spostrzeżenia, wnioskuje i rekomenduje kierownictwu ulepszenie systemów i procedur zarządzania gospodarką finansową, organizacją i systemem kontroli. Jednakże działania korygujące należą do organizacji. Audytor świadczy usługi na rzecz kierownictwa, mającego uzyskać korzyści w postaci wartości dodanej dla jednostki.

Niekiedy zarządzanie ryzykiem próbuje się przypisać audytorowi. Ale jego zadaniem jest tylko ocena zarządzania ryzykiem, doradztwo, a nie sam mechanizm podejmowania działań zarządczych, kluczowych dla organizacji. Zarząd może delegować to zadanie na dyrektorów liniowych czy operacyjnych i wówczas oni są odpowiedzialni za identyfikowanie ryzyka i uwzględnianie jego wagi w podejmowanych decyzjach. Nie jest to zadanie dla audytu, który ma analizować ryzyko związane z działalnością organizacji i oceniać, czy sposób zarządzania nim jest odpowiedni.

Jednak w praktyce, w polskich jednostkach sektora publicznego można zaobserwować, że kierownicy często traktują audyt jako jednostkę kontroli wewnętrznej, a nie jako uzupełnienie systemowe i doradcze. Należy jednak pamiętać, że audytorzy są częścią struktury kontroli wewnętrznej. Zadaniem audytora jest sprawdzić, ocenić politykę, działalność i procedury kontroli wewnętrznej w celu zapewnienia kierownika jednostki, że stworzony przez niego system kontroli wewnętrznej pozwala osiągnąć zamierzone cele.

Posługując się schematem, nasuwa się następujący wniosek, to kierownik jednostki odpowiada za strukturę kontroli wewnętrznej, korzystając z pomocy audytora. Zatem odpowiedzialność spoczywa na obu podmiotach: kierowniku i audytorze, gdyż kierownik podejmuje decyzje na podstawie wyciągniętych przez audytora wniosków z przeprowadzonych audytów. Teza ta może spotkać się z argumentami negującymi, ponieważ narusza standard niezależności audytora. Nic równie mylnego, audytor niezależnie wykonuje swoją pracę. Niezależność oznacza bezstronność w ustalaniu stanu faktycznego, formułowaniu wniosków i rekomendacji, niemożności ingerowania w zakres audytów, sposobu wykonywania pracy i przekazywania wyników. Termin „odpowiedzialność” w przypadku audytora wiąże się z obiektywną oceną faktów, formułowaniem wniosków i rekomendacji, dokumentowaniem czynności audytowych. Zadaniem audytora jest ocena i szacowanie ryzyka nietrafnych decyzji, umyślnego omijania procedur i zaniechania kontroli – przynależnych z tytułu wykonywanych funkcji kierownictwu oraz nieprzewidzianych okoliczności. Audytor ma dać rozsądne zapewnienie, że realizacja wyznaczonych przez organizację celów, przy odpowiednim i zgodnym z prawem prowadzeniu działalności, nie będzie utrudniona przez zdarzenia, które są możliwe do przewidzenia.

ZAKOŃCZENIE

Podsumowując należy stwierdzić, że audyt pomaga identyfikować te elementy lub luki w systemie kontroli wewnętrznej, które mogą spowodować wystąpienie nieprawidłowości i zastąpić je nowymi procedurami. Jeżeli audytor nie dokona prawidłowej identyfikacji i oceny ryzyka, kierowany jego opinią kierownik jednostki może podjąć błędne decyzje o negatywnych skutkach dla jednostki. To audytor dostarcza kierownikowi jednostki dowodów na to, że system kontroli źle funkcjonuje. A zatem, choć sam audytor nie bierze bezpośredniego udziału w procesie zarządzania organizacją, to jednak może mieć wpływ na jej sukces lub porażkę. Należy zatem stwierdzić, że to kierownik jednostki za pomocą stworzonego przez siebie systemu kontroli wewnętrznej i audytora odpowiada za sprawne funkcjonowanie jednostki. Odpowiedzialność audytora wiąże się z prawidłowością oceny sytuacji systemu kontroli wewnętrznej i czynnościami doradczymi. Nie proponuje on jednak gotowych rozwiązań, mających eliminować nieprawidłowości systemu kontroli wewnętrznej, ale sugeruje obszary wymagające zmian. I takie rozgraniczenie odpowiedzialności byłoby prawidłowe. Nie można więc w strukturze systemu kontroli wewnętrznej mówić o dokładnym

sprecyzowaniu roli i odpowiedzialności kierownika i audytora. Jednakże im są one dokładniej sprecyzowane, tym bardziej skuteczny może okazać się system kontroli wewnętrznej, funkcjonujący w danej jednostce sektora publicznego, przekładający się na skuteczność i efektywność celów jednostki.

Agnieszka Skoczylas

AUDIT IN INTERNAL SYSTEM CONTROL BY INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS

Managers are responsible for establishing an effective system of control in their organizations. Responsibility for providing an adequate and effective internal control structure rests with an organization's managements. The head of each governmental organization must ensure that a proper internal control structure is instituted, reviewed, and updated to keep it effective.

Auditors are a part of a governmental organization's internal control framework, but they are not responsible for implementing specific internal control procedures in an audited organization. The auditors' role is to audit an organization's internal control policies, practices, and procedures to ensure that controls are adequate to achieve the organization's mission. Although auditors may be part of the identify areas for improving performance quality and respond to information developed through audits. "Internal control is a management tool used to provide reasonable assurance that management objectives are being achieved"⁹.

⁹ *Guidelines for Internal Control Standards*, INTOSAI.