

## WPŁYW WYTYCZNYCH UNII EUROPEJSKIEJ NA WPROWADZENIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W POLSCE

Zgodnie z definicją audytu wewnętrznego przyjętą przez Instytut Auditorów Wewnętrznych, audyt wewnętrzny to *„niezależna, obiektywna działalność o charakterze weryfikacyjnym i doradczym, prowadzona w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Departament Audytu Wewnętrznego wspiera organizację w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i metodologiczne podejście do oceny i poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz zarządzania organizacją.”* A zatem, audyt wewnętrzny to:

działalność niezależna i obiektywna,  
działalność weryfikacyjna,  
działalność doradcza i prewencyjna,  
działalność systematyczna,  
działalność zorientowana na ryzyko,  
działalność ukierunkowana na badanie procesów.

Potrzeba wprowadzenia w Polsce instytucji audytu wewnętrznego wyniknęła z konieczności rozszerzenia instrumentów kontrolnych i nadzorczych w celu wzmocnienia racjonalności, przejrzystości o odpowiedzialności za wszelkie działania podejmowane w sferze zarządzania i wydatkowania środków publicznych. Jednocześnie dostrzeżono niewielką tylko skuteczność dotychczasowych mechanizmów kontroli gospodarowania środkami publicznymi i przyjęto sugestie Unii Europejskiej zastosowania powszechnie uznawanych standardów audytu.

Realizując strategiczny cel pełnego członkostwa w Unii Europejskiej, Polska zobowiązała się do racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środkach pochodzących z funduszy UE oraz przeciwdziałanie nadużyciom finansowym. Zobowiązania te mogą być spełnione między innymi przez właściwe, pod względem formalnoprawnym i organizacyjnym, ukształtowanie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej (PWKF).

W planie działania, określonym w dokumencie Agenda 2000, Komisja Europejska stwierdziła, że „organy kontroli wewnętrznej i zewnętrznej, jako takie, nie osiągnęły dostatecznego poziomu skuteczności i nie można ich uznać za kompatybilne z ogólnie pojętymi normami europejskimi – zarówno na poziomie Państw Członkowskich, jak i Wspólnoty. Komisja Europejska zaleciła Polsce:

Opracowanie i wdrożenie systemu zarządzania finansowego i kontroli,  
Wprowadzenie do administracji publicznej audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny i doradztwa dla gremiów kierowniczych,  
Opracowanie metodologii wytyczania ścieżek audytu,  
Stosowanie międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Wprowadzając zapisy o systemie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego do ustawy o finansach publicznych, Ministerstwo Finansów stworzyło od 2002 roku spójny system kontroli

finansowej i audytu wewnętrznego. Celem ustawowej regulacji omawianego zakresu było ustanowienie bardziej skutecznego niż dotychczas mechanizmu stałego wzmacniania ochrony środków publicznych oraz zapewniania ich oszczędnego i celowego wykorzystania. Ocena dokonywana przez audyt wewnętrzny ma służyć kierownikowi jednostki, jako osobie odpowiedzialnej za całość gospodarki finansowej, do wspomagania i poprawiania efektywności zarządzania w celu podniesienia racjonalności wykorzystania środków publicznych.

Ustawa o finansach publicznych nakłada na każdego kierownika każdej jednostki sektora finansów publicznych obowiązek określenia w formie pisemnej procedur kontroli finansowej oraz zapewnienia ich przestrzegania. Przepisy ustawy wskazują również na obowiązek prowadzenia przez organ sprawujący nadzór nad jednostką kontroli przestrzegania realizacji procedur, przy czym kontrola ta ma obejmować w każdym roku co najmniej 5 % wydatków nadzorowanej jednostki.

W ustawie o finansach publicznych została określona grupa jednostek, które od 1 stycznia 2002 roku zobowiązane zostały do prowadzenia audytu wewnętrznego. Na koniec grudnia 2003 roku komórki audytu wewnętrznego (na podstawie art. 35d ust.1 ustawy) miało utworzyć 368 jednostek, w tym 302 jednostki zostały zobowiązane do przesłania Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego (GIAW) planu audytu i sprawozdania z wykonania tego planu. Całkowita liczba jednostek objętych audytem wewnętrznym, w tym również jednostki, w których audyt prowadzą audytorzy zatrudniani w jednostkach nadrzędnych, wyniosła w tym czasie 1602 .

Audyt wewnętrzny powinien przyczynić się do wdrożenia w jednostce skutecznych mechanizmów kontroli, przez ocenę ich skuteczności i efektywności, oraz do ich ciągłego doskonalenia przez identyfikowanie słabości kontroli w obszarze zarządzania jednostką. Efektem prowadzenia audytu wewnętrznego jest usprawnienie procesów, za których pomocą prezentowane są cele i wartości, monitorowane osiąganie tych celów, przypisywanie odpowiedzialności za ich realizację i ochronę zasobów.

Pierwszy etap tworzenia systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskich jednostkach sektora finansów publicznych można uznać za zakończony. W większości zobowiązanych jednostek wdrożono standardy kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. Obecnie trwa proces wdrożenia audytu wewnętrznego w jednostkach, które zobowiązane są do jego prowadzenia ze względu na gromadzenie znacznych środków publicznych lub dokonywanie znacznych wydatków publicznych.

Od kilkunastu lat Polska dostosowuje system prawny do regulacji Unii Europejskiej. Członkostwo w UE wymaga zdyscyplinowania i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków unijnych oraz przeciwdziałania nadużyciom finansowym.

Komisja Europejska zleciła organizacji SIGMA<sup>1</sup> (ang. Suport for Improvement In Governance and Management) opracowanie „Podstaw kontroli finansowej, które posłużyły do oceny sytuacji w dziedzinie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej w krajach kandydujących do Unii Europejskiej.

*SIGMA* zaproponowała cztery kryteria kontroli:

---

<sup>1</sup> ang. Suport for Improvement In Governance and Management; Wsparcie Upnień w Rządzeniu i Zarządzaniu jest wspólną inicjatywą OECD i UE, finansowaną głównie z unijnych środków PHARE, podjętą w 1992 roku dla wspierania reform w administracji publicznej krajów Europy Środkowo-Wschodniej kandydujących do UE

- 1) spójną i wszechstronną podstawę ustawową, określającą zasady i sposób funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli finansowej, łącznie z mechanizmami audytu wewnętrznego,
- 2) właściwe systemy i procedury zarządzania i kontroli finansowej,
- 3) funkcjonalnie niezależny audyt wewnętrzny z określonym zakresem kompetencji i czynności, działający według powszechnie przyjętych międzynarodowych standardów,
- 4) systemy zapobiegające i umożliwiające przeciwdziałanie nieprawidłowościom oraz odzyskiwanie utraconych kwot.

W grudniu 1999 roku Rada Unii Europejskiej w znowelizowanej „Decyzji z 30 marca 1998 roku w sprawie zasad, priorytetów, celów i warunków zawartych w Partnerstwie dla Członkostwa z Polską”<sup>2</sup> rozbudowała zapis dotyczący kontroli finansowej.

Polska została zobligowana do wprowadzenia takich zmian w ustawie o finansach publicznych, aby zostały spełnione wymagania dotyczące kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek przeprowadzających audyt wewnętrzny oraz stosowania w tym zakresie powszechnie obowiązujących międzynarodowych standardów. Zadanie to powierzono Ministerstwu Finansów.

### **Jakie są wymagania Unii Europejskiej wobec funkcji audytu wewnętrznego w organizacjach realizujących programy finansowane z budżetu UE?**

Rola audytu wewnętrznego, jaką jest niezależna ocena i weryfikacja organizacji Unii Europejskiej. Przejawia się to na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, funkcja audytu wewnętrznego została wprowadzona jako jeden z elementów systemu kontroli wewnętrznej w organizacjach Unii Europejskiej. Po drugie funkcjonowanie audytu wewnętrznego stało się jednym z wymagań lub zaleceń wobec tych podmiotów, które wydatkują środki finansowe pochodzące z budżetu Wspólnot Europejskich. Funkcjonowanie audytu wewnętrznego pozwala bowiem na systematyczne podejście do oceny i, w efekcie, usprawnień systemów kontroli, których celem jest zapewnienie prawidłowego i wydajnego wydatkowania środków podmiotów europejskich.

Kraje kandydujące do członkostwa w Unii Europejskiej są beneficjentami różnego rodzaju programów pomocy przedakcesyjnej, finansowanych z budżetu Wspólnot Europejskich. Po przystąpieniu do Unii Europejskiej wielkość środków finansowych z budżetu Wspólnot postawiona do dyspozycji tych krajów wzrosła znacząco w stosunku do stanu obecnego. Stąd ryzyko związane z nieprawidłowym wydatkowaniem postawionych do dyspozycji środków jest znaczące, zarówno z punktu widzenia finansowego, jak i politycznego. O ile ryzyko finansowe jest oczywiste, o tyle ryzyko polityczne wymaga wyjaśnienia. Otóż wszystkie programy, czy polityki współfinansowane z budżetu Unii Europejskiej mają przypisane cele. Cele te są określane zarówno na poziomie Unii Europejskiej, która konstruuje dany mechanizm wsparcia lub tzw. politykę (np.: wspólną politykę rolną, politykę regionalną) określa zamierzone efekty prowadzonych działań, jak i na poziomie poszczególnych państw oraz instytucji odpowiedzialnych za realizację danej polityki. Cele te są określane bardzo różnorodnie. Cele ogólne mogą obejmować np.: poprawę konkurencyjności danego sektora, czy branży, zwiększenie poziomu dochodów rolników, zróżnicowanie źródeł dochodów na obszarach wiejskich, zmniejszenie poziomu bezrobocia, poprawę warunków życia w zacofanych regionach,

---

<sup>2</sup> Ibidem

etc. Realizacji celów ogólnych służą wprowadzane mechanizmy wsparcia ze środków publicznych, które także mają określone cele szczegółowe takie, jak np.: utworzenie nowych miejsc pracy, poprawa infrastruktury regionalnej, poprawa poziomu technologicznego branży, etc.

W skali makro nie osiągnięcie tych celów może zakłócić funkcjonowanie całego ugrupowania integracyjnego, jakim jest Unia Europejska, lub wywołać negatywne konsekwencje dla pewnych dziedzin gospodarki lub dla pewnej grupy krajów. Stąd systemy i procedury tworzone dla realizacji działań współfinansowanych z budżetu Unii Europejskiej muszą zapewniać nie tylko bezpieczeństwo środków finansowych, ale też realizację postawionych przed tymi działaniami celów. Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w instytucjach odpowiedzialnych za realizację programów, czy zasad Unii Europejskiej jest jednym z mechanizmów sprzyjających osiągnięciu zamierzonych rezultatów danego programu, czy polityki.

Z punktu widzenia krajów przystępujących do struktur Unii Europejskiej najistotniejsze jest określenie w jakich przypadkach i jakie wymagania związane z audytem wewnętrznym stawia Unia Europejska krajom kandydującym oraz jakie wymagania są stawiane krajom członkowskim. W pierwszym przypadku chodzi głównie o zasady i warunki wykorzystania środków z funduszy przedakcesyjnych, czyli Phare, ISPA i SAPARD, zaś w drugim przede wszystkim o wymagania dotyczące zarządzania środkami pochodzącymi z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności oraz wymagania związane z realizacją wspólnej polityki rolnej Unii Europejskiej.

### **Dokąd zmierza instytucja audytu wewnętrznego?**

Na zlecenie PricewaterhouseCoopers Global Internal Audit Services Genesis Park<sup>3</sup> przeprowadził ankietę na temat przyszłości audytu wewnętrznego. Członkom rad nadzorczych, zarządu komitetu audytu, kierownikom komórek audytu wewnętrznego, przedstawicielom szkół wyższych i pracownikom przedstawiono cztery następujące pytania:

- 1) jakich zasadniczych zmian w działalności przedsiębiorstwa należy oczekiwać w okresie najbliższych 3-5 lat?
- 2) jak te zmiany wpłyną na audyt wewnętrzny?
- 3) czy istnieją dodatkowe obszary działalności, w których audyt wewnętrzny może tworzyć wartość dodaną?
- 4) w jaki sposób zmieni się obecna idea audytu wewnętrznego w wizję przyszłości?

Badania przeprowadzono na całym świecie, w różnych branżach. Na podstawie 39 wywiadów wyodrębniono siedem czynników, które w najbliższych latach wpłyną na funkcję audytu wewnętrznego:

- podporządkowanie audytu wewnętrznego,
- zarządzanie ryzykiem,
- regulacje prawne działalności gospodarczej,
- usługi doradztwa,
- outsourcing procesów gospodarczych,

---

<sup>3</sup> Genesis Park został założony w 2001 roku przez firmę PricewaterhouseCoopers w dystrykcie Columbia w USA. Ten międzynarodowy zespół wysoko wykwalifikowanych pracowników zajmuje się m.in. tematyką innowacji i zarządzania

- ochrona przed możliwością nadużyć,
- kompetencje i kwalifikacje audytorów.

Rosnąca odpowiedzialność rady nadzorczej wpływa na jej stosunek do audytu wewnętrznego. Nadzorując działalność przedsiębiorstwa, rada nadzorcza ma do dyspozycji ograniczoną ilość instrumentów oddziaływania, dlatego będzie potrzebować niezależnego i obiektywnego wsparcia ze strony audytu wewnętrznego, zwłaszcza że rada nadzorcza będzie odgrywać w przyszłości bardziej aktywną rolę w określaniu zakresu kontroli. Spośród respondentów 87% stwierdziło, że w najbliższym okresie komórka audytu wewnętrznego stanie się tzw. „prawą ręką” rady nadzorczej, a tylko 3% miało zdanie przeciwne i pozostałe 10% opowiedziało się, że sytuacja nie ulegnie zmianie.

W praktyce komórka audytu wewnętrznego zajmuje różne pozycje w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Większość respondentów uważała, że podporządkowanie komórki audytu wewnętrznego powinno być dostosowane do potrzeb rady nadzorczej i kierownictwa jednostki. Audyt wewnętrzny powinien podlegać radzie nadzorczej, a równocześnie utrzymywać ścisły kontakt z ważniejszymi działaniami przedsiębiorstwa, aby wspierać kadrę zarządzającą w realizacji zadań. Powstaje przy tym pytanie, jak dalece współpraca z kadrą zarządzającą może ograniczyć obiektywizm komórki audytu wewnętrznego.

Z wypowiedzi respondentów wynika, że najlepszym scenariuszem, szczególnie w bankowości, byłby podział komórki audytu wewnętrznego na dwie części, z których jedna obsługiwałaby kadrę zarządzającą, a druga – radę nadzorczą. Ustawa Sarbanesa-Oxley’a wzmacnia taki trend rozwoju audytu wewnętrznego.

Struktura i usytuowanie w hierarchii organizacyjnej audytu wewnętrznego w dużym stopniu zależą od jasnego zdefiniowania zadań w statucie. Aby sprostać potrzebom głównych partnerów, audyt wewnętrzny musi korygować zakres swoich obowiązków i opracowywać strategiczne plany działalności.

Troska o zaufanie partnerów powinna się wyrażać w sprawniejszej komunikacji, obecności w radzie nadzorczej i wysokiej jakości wyników pracy. Jeżeli audyt wewnętrzny nie spełnia tych zadań, dla kierownika komórki audytu wewnętrznego oznacza to:

- aktywniejsze przewidywanie możliwych wydarzeń i rodzajów ryzyka,
- > wysoką pozycję rady nadzorczej w przedsiębiorstwie, usprawnienie komunikacji,
- > krytyczną analizę kulis tworzenia strategii przedsiębiorstwa i zasadniczych problemów decyzyjnych,
- > konsekwentną obserwację i analizę ważniejszych ustaleń i faktów.

Zainteresowanie opinii publicznej, zmiany w gospodarce narodowej i światowej, złożoność procesów gospodarczych, skłaniają przedsiębiorstwa do efektywniejszego zarządzania ryzykiem. Większe firmy, zwłaszcza z branży finansowej, już dzisiaj mają komórki zarządzania ryzykiem, które-niezależnie od audytu wewnętrznego- najczęściej są podporządkowane kadrze zarządzającej.

Audyt wewnętrzny, świadczący usługi kontroli i doradztwa, stał się elementarną częścią procesu kierowania przedsiębiorstwem. Znaczny wpływ na jego rozwój miały zmiany zadań audytu. Będzie się on dostosowywał do warunków otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego przedsiębiorstwa.

Podstawowy zakres audytu wewnętrznego obejmuje wykrywanie działań, które mogłyby spowodować szkodę przedsiębiorstwu i błędy rachunkowe.

Ambitniejsze czynności audytu wewnętrznego, polegające na ustaleniu rozbieżności i niedociągnięć oraz tworzeniu systemu zapobiegającemu nadużyciom, a także czynności korygujące stan niepożądany, rozwinęły się dopiero w połowie 20. wieku.

Zadania audytu wewnętrznego do pierwszej połowy XX wieku sprowadzały się do kontroli w działach finansów i rachunkowości, a przedmiotem kontroli były (i są) błędy księgowe i oszustwa finansowe. Pod koniec lat 60. rozszerzono te zadania o kontrolę struktury organizacyjnej, procesów ekonomicznych i technicznych. Kolejnym krokiem w rozwoju był początek lat 80.. Do zadań audytu wewnętrznego włączono kontrolę zarządzania, obejmującą szacowanie szans na przyszłość, czynników ryzyka i stworzenie systemów wczesnego ostrzegania. Z kontroli wyłączono działania kierownictwa przedsiębiorstwa, które jest zleceńodawcą audytu wewnętrznego.

Rozszerzenie zadań audytowych na całe przedsiębiorstwo spowodowało, że proces kontroli finansów i rachunkowości został ograniczony, chociaż nadal jest podstawą audytu wewnętrznego. Wynika to z tego, że istotne decyzje kierownictwa przedsiębiorstwa zależne są od prawidłowości danych liczbowych uzyskiwanych z działów finansów i rachunkowości. Audyt wewnętrzny pierwotnie ograniczał się do przeprowadzania kontroli pod kątem zgodności z przepisami, a następnie został rozszerzony o kontrolę bezpieczeństwa, która miała stwierdzić, że wewnętrzne wytyczne zapewniają wystarczający poziom bezpieczeństwa i są skutecznie stosowane. Kontrolne zgodności z przepisami i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego wciąż mają duże znaczenie, jednak ich pozycja ulega obniżeniu na korzyść kontroli gospodarności, celowości i ryzyka.

Audyt wewnętrzny zmienił swoje zainteresowanie z przeszłości na przyszłość. Zamiast retrospektywnego stwierdzania błędów (kontrola ex-post) stosuje się zorientowaną na przyszłość analizę nieprawidłowości (kontrola ex-ante).

W audycie wewnętrznym coraz rzadziej pojawia się analiza różnic między stanem wymaganym a stanem faktycznym, a coraz częściej doradztwo w kierowaniu przedsiębiorstwem. Audyt wewnętrzny stara się znaleźć słabe miejsca w systemie zarządzania przedsiębiorstwem i opracować rozwiązania mające na celu ich usunięcie. Zaoferował usługi doradcze, gdy zaczął rosnać popyt na te usługi i dostosował do niego swoją ofertę. Z badań empirycznych wynika, że aż 91% ankietowanych audytorów wewnętrznych świadczy usługi doradztwa. Udział usług doradczych w czasie pracy audytora wewnętrznego jest zróżnicowany, ale wyniki ankiet przeprowadzonych w tym zakresie dowodzą, że większość audytorów wewnętrznych na owe usługi doradcze przeznaczają od 10-30% czasu pracy. Ponad 30% czasu pracy zajmują usługi doradcze w niewielu przedsiębiorstwach. Wzrasta udział usług doradczych w pracy audytorów wewnętrznych. Jednocześnie z tych samych badań empirycznych wynika, że w latach 1995-1997 udział usług doradczych w czasie pracy audytorów uległ zwiększeniu.