

# INTOSAI GOV 9140

Międzynarodowe standardy najwyższych organów kontroli (ISSAI) zostały wydane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli. Więcej informacji na stronie internetowej ISSAI [www.issai.org](http://www.issai.org)

## *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym*

Komisja INTOSAI ds. standardów zawodowych

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK TEL.: + 45 3392 8400 • FAKS: + 45 331 1 04 15 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK<sup>1</sup>

# INTOSAI

INTOSAI General Secretariat – RECHNUNGSHOF

(Austriacka Izba Kontroli)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel:++43 (1)711 71 • Fax:++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at; strona internetowa INTOSAI: <http://www.intosai.org>

---

<sup>1</sup> Obecnie Komisji przewodniczy Najwyższy Organ Kontroli Brazylii; kontakt e-mail:psc@tcu.gov.br.

# 1. WPROWADZENIE

1.1. Niniejsze opracowanie na temat niezależności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym dotyczy niezależności i obiektywizmu oraz sposobów osiągnięcia niezależności.

1.2. Audyt wewnętrzny prowadzony jest w różnorodnych środowiskach i organizacjach odmiennych pod względem przeznaczenia, wielkości i struktury. Ponadto przepisy prawa i regulacje w poszczególnych krajach różnią się od siebie. Zwłaszcza audytorzy sektora publicznego działają w strukturach organizacyjnych równie złożonych i zróżnicowanych, jak ustroje polityczne funkcjonujące w dzisiejszym świecie.

1.3. Międzynarodowe standardy najwyższych organów kontroli (ISSAI) i Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (IPPF) opracowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych<sup>2</sup> (IIA) zawierają ogólne warunki możliwe do przyjęcia w różnych kontekstach krajowych przy założeniu, że podczas ich wdrażania uwzględnione zostanie środowisko, w którym prowadzony jest audyt wewnętrzny, jak również obowiązujące przepisy prawa i regulacje. Standardy IIA mają uniwersalne zastosowanie i przeznaczone są dla wszystkich osób wykonujących zawód audytora wewnętrznego.

1.4. Audyt wewnętrzny stał się jednym z elementów nowej ery rozliczalności i kontroli. Sposób w jaki jednostki sektora publicznego, które wydają środki inwestorów i podatników, sprawują kontrolę wewnętrzną oraz wywiązują się z obowiązku odpowiedzialności zmienia się w kierunku większej przejrzystości i rozliczalności tych jednostek. Tendencja ta wywarła istotny wpływ na sposób wdrażania, monitorowania i informowania o systemie kontroli wewnętrznej<sup>3</sup> przez kierownictwo.

1.5. Choć audytorzy wewnętrzni mogą być cennym elementem doradztwa w zakresie systemu kontroli wewnętrznej, audyt wewnętrzny nie powinien zastąpić silnego systemu kontroli wewnętrznej. System kontroli wewnętrznej jest głównym narzędziem reagowania na ryzyko.

1.6. Rola audytu wewnętrznego ulega zmianom. Odchodzi się od traktowania go jako procedury administracyjnej z naciskiem na zgodność, postrzega się natomiast jako istotny element ładu organizacyjnego<sup>4</sup>. W wielu wypadkach prowadzenie audytu wewnętrznego jest obligatoryjne.

1.7. W odniesieniu do audytu sektora publicznego, w Deklaracji z Limy wzywa się do jak największej funkcjonalnej i organizacyjnej niezależności służby audytu wewnętrznego w ramach konstytucyjnych (ISSAI 1/art. 3, ust. 2).

1.8. W standardach IIA i Kodeksie Etyki IIA uznaje się znaczenie niezależności i obiektywizmu audytorów wewnętrznych podczas wykonywania ich zadań, niezależnie od tego, czy audytorzy wewnętrzni uczestniczą w audytach sektora publicznego, czy prywatnego. Ponadto standardy IIA promują silny system kontroli wewnętrznej monitorowany przez odpowiednio wykwalifikowaną oraz posiadającą niezbędne zasoby

---

<sup>2</sup> Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) założony został w 1941 roku. To międzynarodowe stowarzyszenie zawodowe z siedzibą w Lake Mary, Floryda, USA. IIA jest międzynarodową instytucją reprezentującą profesję audytu wewnętrznego.

<sup>3</sup> Ang. Internal Control, w polskiej terminologii używane zamiennie z terminem „kontrola zarządcza” (przyp. tłumaczy).

<sup>4</sup> Informacja od tłumaczy: w niniejszej publikacji termin *governance* został przetłumaczony, jako *ład organizacyjny*. Wg *Słownika do Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, ładu organizacyjnego oznacza procesy i struktury wprowadzone przez radę w celu informowania, kierowania, zarządzania i monitorowania działań organizacji, prowadzących do osiągnięcia jej celów.<sup>5</sup> Osoby sprawujące nadzór: por. ISSAI 1260. Uwaga od tłumaczy: zwrot „charged with governance” przetłumaczony został jako „odpowiedzialni za ład organizacyjny”.

komórkę audytu wewnętrznego, co stanowi fundamentalną cechę ładu organizacyjnego w sektorze publicznym. Silny ład organizacyjny jest niezbędny do prawidłowej realizacji usług dla społeczeństwa.

1.9. Niezależność i obiektywizm podczas prowadzenia audytu są niezbędne zarówno najwyższym organom kontroli (NOK), jak i audytorom wewnętrznym. Niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrznych to istotne czynniki umożliwiające koordynację i współpracę pomiędzy NOK a audytorami wewnętrznymi (INTOSAI GOV 9150), między innymi podczas ustalania czy i w jakim stopniu NOK mogą korzystać z pracy audytorów wewnętrznych (ISSAI 1610, ISA 610/ust. 9). W tym względzie niezbędne jest, aby czynności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym były właściwie skonstruowane i usytuowane w organizacji.

1.10. W opracowaniu nie przedstawiono narzędzi ani wzorców do naśladowania. Będą one dostępne na platformie elektronicznej Podkomisji do spraw standardów kontroli wewnętrznej.

## **2. ROLA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

2.1. Audyt wewnętrzny, według definicji IIA, jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich funkcjonowania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo.

2.2. Audyt wewnętrzny może analizować mocne i słabe strony kontroli wewnętrznej organizacji pod kątem ładu organizacyjnego, kultury organizacyjnej oraz związane z nimi zagrożenia i szanse na poprawę, co może wpłynąć na możliwość osiągnięcia przez organizację wyznaczonych celów. Podczas analizy ocenia się, czy w zarządzaniu ryzykiem zidentyfikowane zostały istniejące ryzyka i czy realizowane są mechanizmy kontroli mające na celu zarządzanie środkami publicznymi w sposób skuteczny i wydajny.

2.3. Audyt wewnętrzny współpracuje z osobami odpowiedzialnymi za ład organizacyjny<sup>5</sup>, takimi jak członkowie rady<sup>6</sup>, komitetu audytu, wyższego kierownictwa lub – w odpowiednich przypadkach – zewnętrzny podmiot nadzorujący, w celu zapewnienia zaprojektowania i wdrożenia właściwych systemów kontroli wewnętrznej. W związku z tym audyt wewnętrzny może przyczynić się do realizacji celów, wzmocnienia środków kontroli, poprawy wydajności i skuteczności operacji, zgodności z przepisami prawa i regulacjami. Istotne jest wyjaśnienie, że podczas gdy komórka audytu wewnętrznego może doradzać w zakresie systemu kontroli wewnętrznej, nie powinna jednak wykonywać zadań zarządczych lub operacyjnych.

---

<sup>5</sup> Osoby sprawujące nadzór: por. ISSAI 1260. Uwaga od tłumaczy: zwrot „charged with governance” przetłumaczony został jako „odpowiedzialni za ład organizacyjny”.

<sup>6</sup> Wg *Słownika do Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, rada oznacza najwyższy organ nadzorczy (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza), do obowiązków którego należy kierowanie i/lub nadzór nad działaniami organizacji oraz rozliczanie kierownictwa wyższego szczebla. Choć istnieją różne rozwiązania w zakresie ładu organizacyjnego w różnych jurysdykcjach i sektorach, to zazwyczaj w radzie znajdują się osoby, które nie są częścią kierownictwa. Jeśli rada nie istnieje, wówczas słowo „rada” w Standardach odnosi się do grupy lub osoby, której powierzono obowiązki w zakresie ładu organizacyjnego. „Rada” w Standardach może też oznaczać komitet lub inne ciało, któremu organ nadzorczy przekazał określone obowiązki (np. komitet audytu).

### **3. AUDYT WEWNĘTRZNY SEKTORA PUBLICZNEGO**

3.1. Zadaniem wszystkich audytorów wewnętrznych, w tym audytorów wewnętrznych sektora publicznego, jest wspieranie organizacji w usprawnieniu jej działalności. Funkcja audytu wewnętrznego sektora publicznego to fundamentalny element ładu organizacyjnego w tym sektorze. Większość audytorów wewnętrznych sektora publicznego ma również pewien wpływ na rozliczalność swojej jednostki wobec społeczeństwa w ramach mechanizmu wzajemnej kontroli i równowagi<sup>7</sup>.

3.2. Różnorodność w obrębie sektora publicznego sprawia, że coraz większą wagę przywiązuje się w nim do jednolitego rozumienia niezależności, jako kluczowego elementu wiarygodności audytora lub kontrolera. Osiągnięcie i utrzymanie niezależności stanowi tym poważniejsze wyzwanie, że audytorzy wewnętrzni stanowią integralną część organizacji.

3.3. Funkcja audytu wewnętrznego może być umiejscowiona i wykonywana na różnych szczeblach jednostki lub w ramach szerszego systemu obejmującego grupę podobnych jednostek. Niezależnie jednak od szczebla, na którym zorganizowany będzie audyt wewnętrzny, obowiązują podobne zasady i reguły.

### **4. MODELE OBSADY KADROWEJ W AUDYCIE WEWNĘTRZNYM**

4.1. Istnieją różnorodne modele obsady kadrowej audytu wewnętrznego. Są nimi:

- Obsada wewnętrzna:

Usługi audytu wewnętrznego świadczone są wyłącznie lub w przeważającej mierze przez pracowników wewnętrznych organizacji. Audytem wewnętrznym kieruje pracownik wewnętrzny organizacji.

- Obsługa częściowo zewnętrzna:

Usługi audytu wewnętrznego świadczone są częściowo przez pracowników wewnętrznych i częściowo przez usługodawców zewnętrznych. Audytem wewnętrznym kieruje pracownik wewnętrzny organizacji.

- Obsługa zewnętrzna z zarządzaniem z wewnątrz:

Usługi audytu wewnętrznego świadczone są przez usługodawców wynajętych w tym celu przez organizację. Audytem wewnętrznym kieruje pracownik wewnętrzny organizacji.

- Czynności audytu wewnętrznego wykonywane w całości przez podmioty zewnętrzne:

Wszystkie usługi audytu wewnętrznego świadczone są przez usługodawców wynajętych w tym celu przez organizację. Wynajęty usługodawca kieruje również czynnościami audytu wewnętrznego. Zarządzanie projektem zlecenia usług dostawcy zewnętrznemu realizowane jest wewnątrz organizacji przez jej pracownika.

### **5. DEFINICJA NIEZALEŻNOŚCI I OBIEKTYWIZMU**

5.1. Niezależność można zasadniczo określić jako wolność od zależności, wpływu lub kontroli innej osoby, organizacji lub państwa. Audytorzy wewnętrzni pracują dla badanej jednostki i zasadniczo jej podlegają. Dla audytorów wewnętrznych niezależność to wolność od warunków zagrażających zdolności komórki audytu wewnętrznego lub dyrektora audytu (ZAW<sup>8</sup>) o wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego w sposób bezstronny.

<sup>7</sup> Ang. Check and balance process.

<sup>8</sup> Ang. CAE (Chief Audit Executive).

Niezależność umożliwia audytorom wewnętrznym przedstawianie bezstronnych i obiektywnych ocen niezbędnych do prawidłowego wykonywania usług audytu.

5.2.1. Obiektywizm zdefiniowano w standardach IIA jako bezstronną postawę intelektualną, pozwalającą audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z pełną wiarą w efekty ich pracy oraz bez jakichkolwiek ustępstw na rzecz jakości.

5.2.2. W standardach IIA stwierdza się ponadto, że obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrznymi nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób. Zagrożeniom dla obiektywizmu, takim jak potencjalny konflikt interesów, należy przeciwdziałać na poziomie pojedynczego audytora, usługi audytu, w obrębie poszczególnych funkcji i szczebli organizacyjnych, i w razie konieczności należy te zagrożenia ujawniać.

## **6. DLACZEGO NIEZALEŻNOŚĆ I OBIEKTYWIZM SĄ NIEZBĘDNE**

6.1. Niezależność i obiektywizm podczas prowadzenia audytu są niezbędne niezależnie od ustroju politycznego (ISSAI 200/2.3). Niezależność i obiektywizm są niezbędne do tego, aby podmioty zainteresowane traktowały pracę audytu i jej wyniki jako wiarygodne, zgodne z faktami i bezstronne.

6.2. Charakter audytu wewnętrznego i zadanie polegające na udzielaniu bezstronnych i prawidłowych informacji na temat wykorzystania zasobów publicznych i świadczenia usług publicznych wymagają od komórki audytu wewnętrznego wykonywania swoich obowiązków bez ograniczeń – bez ingerencji lub nacisków ze strony badanej organizacji lub badanego obszaru działalności.

6.3. Niezbędne do zapewnienia skuteczności funkcji audytu wewnętrznego jest wypracowanie mocnych fundamentów w ramach stosunków roboczych z kierownictwem i pracownikami wszystkich szczebli organizacji. Wiedza komórki audytu wewnętrznego i zrozumienie funkcjonowania organizacji przyczynia się do wypracowania skutecznych relacji oraz pomaga w ocenie i zwiększaniu efektywności procesów zarządzania ryzykiem, systemu kontroli wewnętrznej i ładu organizacyjnego. W idealnej sytuacji, w odpowiednich przypadkach pracownicy organizacji zgłaszają problemy, informacje i kluczowe kwestie komórce audytu wewnętrznego. Ponadto skutecznie i dobrze prowadzona komórka audytu jest podmiotem, do którego można zwrócić się z prośbą o usługi, informacje i wskazówki.

6.4. Poprzez formułowanie bezstronnych, obiektywnych ocen na temat tego, czy operacje i zasoby sektora publicznego są zarządzane w sposób odpowiedzialny<sup>9</sup> i skuteczny tak, aby osiągnąć zamierzone rezultaty, audytor może pomóc organizacji sektora publicznego w kwestiach rozliczalności i uczciwości, usprawnienia operacji i budowania zaufania wśród obywateli i innych zainteresowanych podmiotów.

## **7. KRYTERIA NIEZALEŻNOŚCI I OBIEKTYWIZMU**

7.1. ISSAI 1610 próbuje odpowiedzieć na pytanie, czy środowisko działania audytu wewnętrznego zapewnia audytorowi wewnętrznemu autonomię i obiektywizm w stopniu, który umożliwia wykorzystanie pracy audytora wewnętrznego przez audytora / kontrolera zewnętrznego. Pokrywa się to z oceną niezależności audytu wewnętrznego w rozumieniu INTOSAI GOV 9140.

7.2. Uzupełniając kryteria uwzględnione w ISA 610, ISSAI 1610 dodaje kryteria oceny obiektywizmu funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Funkcja audytu wewnętrznego:

---

<sup>9</sup> Ang. responsibly.

- Jest ustanawiana na mocy przepisów prawa lub regulacji;
- Podlega najwyższemu kierownictwu, na przykład szefowi jednostki publicznej lub jego zastępcy i osobom odpowiedzialnym za ład organizacyjny;
- Zgłasza wyniki audytu zarówno najwyższemu kierownictwu, na przykład szefowi jednostki publicznej lub jego zastępcy, jak i osobom odpowiedzialnym za ład organizacyjny;
- Jest umiejscowiona pod względem organizacyjnym poza stanowiskami operacyjnymi i kierowniczymi komórki poddanej badaniu;
- Jest odsunięta od nacisków politycznych w stopniu wystarczającym do prowadzenia audytu i zgłaszania obiektywnych ustaleń, opinii i wniosków bez obawy o polityczny odwet;
- Nie zezwala pracownikom audytu wewnętrznego na badanie operacji, za które byli oni odpowiedzialni, aby uniknąć zarzutów o konflikt interesów;
- Ma dostęp do osób odpowiedzialnych za ład organizacyjny.

7.3. Ponadto kryteria oceny niezależności funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym mogą obejmować:

- Klarowne i oficjalne określenie obowiązków i uprawnień audytu wewnętrznego w karcie audytu;
- Funkcjonalny i osobowy rozdział audytora wewnętrznego od zadań i decyzji o charakterze zarządczym (np. kierowania operacyjnymi grupami roboczymi w projektach reformy administracyjnej);
- Odpowiedni zakres swobody dyrektora audytu (ZAW) w planowaniu audytów;
- Wynagradzanie i umiejscowienie audytu wewnętrznego w skali płac, w zależności od zakresu odpowiedzialności i znaczenia;
- Zaangażowanie i udział ZAW w naborze personelu audytorskiego.

7.4. Również standardy IIA oraz wiodące praktyki wymagają, aby audyt wewnętrzny był niezależny, a audytorzy wewnętrzeni obiektywni w wykonywaniu swojej pracy. W celu osiągnięcia stopnia niezależności potrzebnego do skutecznego wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego, szef komórki audytu wewnętrznego powinien posiadać bezpośredni i nieograniczony dostęp do osób odpowiedzialnych za ład organizacyjny. Niezależność osiąga się poprzez status w organizacji i obiektywizm (IPPF 1100-1130 Niezależność i obiektywizm).

7.5. Zgodnie ze standardami IIA, ZAW musi podlegać takiemu szczeblowi organizacji, który umożliwi komórce audytu wewnętrznego wykonywanie jej obowiązków. ZAW musi potwierdzić wobec osób odpowiedzialnych za ład organizacyjny, przynajmniej raz w roku, organizacyjną niezależność audytu wewnętrznego. Zgodnie z opracowaniem IIA, Poradnik 1111-1, ZAW musi komunikować i porozumiewać się bezpośrednio z radą. Bezpośrednia komunikacja ma miejsce wtedy, gdy ZAW regularnie uczestniczy w posiedzeniach rady związanych z jej obowiązkami w zakresie nadzoru nad audytem, sprawozdawczością finansową, ładem organizacyjnym i systemem kontroli. Tego rodzaju komunikacja i interakcje odbywają się również podczas spotkań ZAW z radą przynajmniej raz w roku. Komórka audytu wewnętrznego musi być wolna od ingerencji w określaniu zakresu audytu wewnętrznego, wykonywania swojej pracy i informowania o jej wynikach.

## **8. PROBLEMY ZWIĄZANE Z NIEZALEŻNOŚCIĄ I OBIEKTYWIZMEM**

8.1. Audytor wewnętrzny zajmuje szczególną pozycję w organizacji. Jest przez nią zatrudniany, a jednocześnie oczekuje się od niego przeprowadzenia przeglądu sposobu wykonywania operacji. Sytuacja ta może doprowadzić do poważnych napięć, ponieważ niezależność audytora wewnętrznego od kierownictwa jest konieczna do przeprowadzenia przez niego obiektywnej oceny działalności kierownictwa.

8.2. Gruntowna wiedza komórki audytu wewnętrznego i znajomość warunków prowadzenia działalności przez badaną jednostkę może mieć dla organizacji szczególną wartość. Jednak brak wypracowanych, wdrożonych i aktualizowanych środków chroniących niezależność komórki audytu wewnętrznego może być przeszkodą w zachowaniu zaufania do niej. Chodzi między innymi o rozwiązania mające zapewnić, aby komórka audytu wewnętrznego posiadała prawo do zgłaszania istotnych spraw osobom odpowiedzialnym za ład organizacyjny, posiadała oficjalne i praktyczne poparcie kierownictwa, posiadała zasoby wystarczające do skutecznego wykonywania swoich zadań.

8.3. Wrażenie braku niezależności i obiektywizmu może być równie szkodliwe jak sytuacja, w której brak ten rzeczywiście występuje. Jeżeli audytorzy wewnętrzeni zaangażowani są w opracowywanie systemów kontroli wewnętrznej, zachowanie pozorów niezależności podczas badania tych systemów może być trudne.

## **9. SPOSOBY OSIĄGANIA NIEZALEŻNOŚCI I OBIEKTYWIZMU**

9.1. Niezależność i obiektywizm są oczywiście kluczowymi elementami skutecznego audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. W celu zachowania zgodności z wyżej wymienionymi kryteriami niezależności i obiektywizmu, należy rozważyć podjęcie szeregu środków. Zalecane środki to:

### **9.2. Odpowiednie umiejscowienie i status organizacyjny**

9.2.1. Zdolność do osiągnięcia niezależności i obiektywizmu komórki audytu wewnętrznego uzależniona jest od jej odpowiedniego umiejscowienia i statusu w obrębie organizacji.

9.2.2. Status organizacyjny komórki audytu wewnętrznego powinien umożliwiać jej wykonywanie zadań wynikających ze karty audytu. Audyt musi być umiejscowiony w taki sposób, aby mógł liczyć na współpracę kierownictwa i pracowników badanego programu lub badanej jednostki oraz posiadał swobodny, nieograniczony dostęp do wszystkich stanowisk, zapisów, składników majątku i personelu – w tym osób odpowiedzialnych za ład organizacyjny.

9.2.3. W miarę możliwości osoby odpowiedzialne za ład organizacyjny (organ nadzoru) powinny mieć swobodę, albo przynajmniej możliwość wyrażenia opinii w odniesieniu do powoływania, usuwania i wynagradzania ZAW. Można również rozważyć powołanie odpowiednio zorganizowanego, niezależnego podmiotu, który ma z kolei powołać ZAW.

9.2.4. Ranga ZAW powinna być równa randze członków wyższego kierownictwa organizacji. W celu uniknięcia potencjalnego konfliktu interesów, ZAW powinien podlegać takiemu szczeblowi organizacji, który umożliwia komórce audytu wewnętrznego wykonywanie jej



obowiązków.

9.2.5. ZAW musi mieć możliwość prowadzenia bezpośredniej komunikacji z osobami odpowiedzialnymi za ład organizacyjny. Komunikacja ta wzmacnia status organizacyjny audytu wewnętrznego, umożliwia pełne wsparcie i nieograniczony dostęp do funkcji, zapisów, składników majątku i personelu, jak również pomaga w usuwaniu przeszkód dla niezależności. Sytuacja ta daje autorytet wystarczający do zapewnienia szerokiego zasięgu audytu, właściwego traktowania informacji pochodzących z audytu i podejmowanie odpowiednich działań w reakcji na zalecenia.

### 9.3. Zależności hierarchiczne

9.3.1. Według standardów IIA, ZAW musi podlegać takiemu szczeblowi organizacji, który umożliwi komórce audytu wewnętrznego wykonywanie jej obowiązków.

9.3.2. ZAW powinien podlegać kierownictwu wykonawczemu w sprawach administracyjnych oraz osobom odpowiedzialnym za ład organizacyjny w zakresie kierunku strategicznego, wsparcia i rozliczalności. Osoby odpowiedzialne za ład organizacyjny<sup>10</sup> (np. komitet audytu) powinny chronić niezależność poprzez zatwierdzanie karty audytu i (w odpowiednich przypadkach) zakresu uprawnień audytu wewnętrznego.

9.3.3. Standardy IIA wymagają, a inne wytyczne zdecydowanie zalecają, aby – w celu utrzymania niezależności komórki audytu wewnętrznego – jej personel podlegał ZAW, który z kolei powinien podlegać w sprawach administracyjnych dyrektorowi generalnemu lub jego odpowiednikowi, a pod względem funkcjonalnym osobom odpowiedzialnym za ład organizacyjny.

### 9.4. Kompetencje

9.4.1 Kodeks Etyki IIA oraz wiodące praktyki wymagają, aby audytorzy wewnętrznym angażowali się w takie działania, w których dysponują potrzebną wiedzą, umiejętnościami i doświadczeniem; wykonywali swoje zadania zgodnie ze *Standardami*; i nieustannie poprawiali swoje umiejętności i skuteczność. *Standardy* wymagają, aby audytorzy wewnętrznym i komórka audytu wewnętrznego jako całość posiadali lub wypracowali wiedzę, umiejętności i inne kompetencje potrzebne do wykonywania swoich obowiązków. Kompetentna i profesjonalna kadra audytu wewnętrznego, w szczególności audytorów stosujących *Standardy*, może przyczynić się do zapewnienia skutecznego audytu wewnętrznego.

### 9.5. Wymogi prawne

9.5.1. Wymóg prawny ustanowienia komórki audytu wewnętrznego przyczynia się do ochrony podstaw finansowych i niezależności komórki audytu wewnętrznego oraz uznania, że audyt wewnętrzny pełni ważną funkcję w sektorze publicznym. Istotnym elementem ram prawnych jest także odpowiednia ochrona niezależności audytora wewnętrznego, w szczególności na mocy przepisów o służbie cywilnej.

---

<sup>10</sup> Ang. Those charged with governance. Por. ISSAI 1260 Communication with those Charged with Governance.

# ŹRÓDŁA

## INTOSAI

- ISSAI 1 Deklaracja z Limy, Artykuł 3. Kontrola wewnętrzna i zewnętrzna
- ISSAI 200 General standards in Government Auditing and standards with ethical significance
- ISSAI 1260 Communication with those Charged with Governance
- ISSAI 1610 Financial Audit Guideline – Special Considerations – Using the Work of Internal Auditors
- INTOSAI GOV 9100 Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym
- INTOSAI GOV 9150 Koordynacja i współpraca NOK i audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym

## IFAC

- International Standard on Auditing 610
- Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, 2001

## IIA

- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Poradniki, 2013 r., Praktyczne poradniki, Dodatkowe przewodniki, Stanowisko IIA
- Rola audytu w zarządzaniu sektorem publicznym, 2012

*Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors*, 2001, American Accounting Association, IIA Research Foundation

*Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*, 2009, IIA Research Foundation *Internal Auditing in the Public Sector*, Gansburghe, Internal Auditor Magazine, August 2005

*Internal Audit Trends in the Public Sector*, Sterck and Bouckaert, Internal Auditor Magazine, August 2006

*20 Questions Directors Should Ask About Internal Audit*, 2004, Fraser & Lindsay, The Canadian Institute of Chartered Accountants