

Potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych

Projekt nowych standardów audytu wewnętrznego

W artykule omówiono projekt Globalnych standardów audytu wewnętrznego, opracowany przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA Global)¹, który w 2023 r. został poddany konsultacjom międzynarodowym. Wprowadza on zasadnicze zmiany w międzynarodowych standardach audytu, dotyczące m.in. obowiązków audytorów oraz kierowników jednostek. Autor rozważa jego potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych w Polsce, wskazując nadzieje i obawy związane z projektem.

CEZARY OGÓREK

Audyt wewnętrzny – początki

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych w Polsce funkcjonuje od ponad 20 lat. Pojęcie to wprowadzono do porządku prawnego pod koniec 1998 r.² Wdrożenie tego narzędzia zarządzania organizacją jest jednym ze skutków

wstąpienia Polski do Unii Europejskiej³. Wyniki negocjacji akcesyjnych zostały przedstawione przez Radę Ministrów w raporcie na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Polski w Unii Europejskiej. W części poświęconej rozdziałowi nr 28 podniesiono, że: „UE dużą wagę przywiązywała do konieczności prawnego uregulowania kwestii wewnętrznej kontroli finansowej oraz wewnętrznego audytu”.

¹ Jest to najstarsza organizacja zawodowa audytu wewnętrznego, założona w 1941 r. w Stanach Zjednoczonych, która liczy dziś na świecie około 230 tys. członków, w tym około 1500 członków zrzeszonych w polskim oddziale organizacji (IIA Polska). Zob. <www.theiia.org> i <www.iaa.org.pl>.

² W art. 35c ustawy z 26.11.1998 o finansach publicznych (Dz.U. z 1998 r. nr 155 poz. 1014), która weszła w życie 1.1.1999.

³ Rozmowy akcesyjne o przystąpieniu do UE oficjalnie rozpoczęły się w marcu 1998 r. i trwały do grudnia 2002 r. Prowadzone były w ramach tzw. 30 rozdziałów negocjacyjnych, wśród których znalazła się „Kontrola finansowa” (rozdział 28). Polska zobowiązała się do przyjęcia całego dorobku prawnego UE w tym obszarze.

W dokumencie znalazły się także inne fragmenty poświęcone tej problematyce: „Przyjęcie przez Polskę prawodawstwa wspólnotowego w zakresie kontroli finansowej wpłynie na poprawę skuteczności oraz przejrzystości funkcjonowania administracji publicznej, zagwarantuje lepsze wykorzystanie publicznych środków finansowych” a „wprowadzenie wspólnotowych standardów i procedur przyczyni się do ugruntowania w społeczeństwie poszanowania grosza publicznego oraz zasad dobrego gospodarowania przyznanymi środkami”⁴. W rezultacie po naszej akcesji do UE ustawa o finansach publicznych wprowadziła audyt wewnętrzny do sektora finansów publicznych. Należy on do najistotniejszych dla całego sektora zagadnień, któremu poświęcono jeden z sześciu działów tematycznych składających się na tekst tej konstytucyjnej dla całego systemu ustawy⁵.

Początków audytu wewnętrznego należy poszukiwać w sektorze komercyjnym w Stanach Zjednoczonych. Stanowił odpowiedź na zmieniające się potrzeby i rosnącą złożoność organizacyjną dużych korporacji. Zmiany te wykreowały u osób zarządzających (członków zarządu oraz rady nadzorczej) zapotrzebowanie na nowe usługi, które świadczone niezależnie od procesów

operacyjnych w organizacji miały służyć uzyskaniu obiektywnej odpowiedzi na pytania istotne z punktu widzenia kierownictwa:

- czy operacyjna działalność organizacji jest zgodna z jej celami;
- czy zasoby organizacji są wykorzystywane efektywnie;
- czy wewnętrzne procedury organizacji ułatwiają osiągnięcie założonych celów;
- czy są one zgodne z obowiązującymi organizację regulacjami;
- czy wewnętrzny system raportowania (operacyjnego oraz finansowego) jest rzetelny i wiarygodny.

Tak postawione pytania badawcze nie dotyczą jednostkowych, konkretnych działań czy operacji. Odpowiedź na nie powinna obejmować analizę (badanie) funkcjonujących systemów zarządzania (systemów kontroli wewnętrznej). Te zaś mają działać w oczekiwany przez kierownictwo organizacji sposób (zdeteminowany jednakże przez cele organizacji i ułatwiający ich osiągnięcie). Jednocześnie sprawujący najwyższe funkcje w organizacji powinni być świadomi, że w interesie pracowników odpowiedzialnych za dany fragment działalności jest raportowanie w taki sposób, aby ewentualne niedoskonałości systemu

⁴ *Raport na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, Rada Ministrów, Warszawa, grudzień 2002, s. 43, <[https://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/1213/\\$file/1213.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/1213/$file/1213.pdf)> (dostęp 27.9.2023).

⁵ Ustawę o finansach publicznych można określić jako konstytucję systemu finansów publicznych. Reguluje najważniejsze elementy systemu finansów publicznych w Polsce, zarówno dla sektora rządowego, jak i samorządowego. Ustawa podzielona jest na części zwane działami, z których każda poświęcona jest odrębnej istotnej kwestii z zakresu finansów publicznych: Dział I – Zasady finansów publicznych; Dział II – Państwowy dług publiczny; Dział III – Wieloletni Plan Finansowy Państwa i Ustawa budżetowa; Dział IV – Środki europejskie i inne środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi; Dział V – Budżet, Wieloletnia Prognoza Finansowa i Uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego; Dział VI – Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

kontroli wewnętrznej (dziś w jednostkach sektora finansów publicznych nazywane słabościami kontroli zarządczej⁶) pozostały przez najwyższe kierownictwo trudne do zauważenia⁷. Dla rzetelności wyników badania, ich obiektywizmu niezbędną jest zatem, aby osoby, którym je powierzono nie były w jakikolwiek sposób zaangażowane w działalność operacyjną organizacji. Ponadto nawet pobieżna analiza problematyki, która ma podlegać ocenie wskazuje, że jej przeprowadzenie wymaga gruntownej znajomości samej organizacji, a często także otoczenia (biznesowego, społecznego, formalnoprawnego), w którym prowadzi ona działalność. Zajmują się tym audytorzy wewnętrzni, a przedmiotem ich badań jest najczęściej funkcjonowanie systemów kontroli wewnętrznej. Tak rozumiana funkcja audytu wewnętrznego pojawiła się po raz pierwszy w Stanach Zjednoczonych w latach 40. XX wieku. Od tamtego czasu audyt wewnętrzny nieustannie ewoluuje, dostosowując zakres świadczonych usług i narzędzi do zmieniających się uwarunkowań społeczno-gospodarczych⁸.

Ewolucja audytu

Audyt wewnętrzny został zaadaptowany do potrzeb sektora finansów publicznych jako obiektywne narzędzie wspomagające ocenę efektywności dokonywanych wydatków publicznych. W Unii Europejskiej pod koniec lat 90. XX wieku utworzono Służbę Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej (Internal Audit Service, IAS), która: „współpracuje z departamentami i agencjami Komisji, udzielając niezależnych porad i wydając opinie oraz zalecenia dotyczące jakości funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej”⁹. Jak wspomniano wyżej, w konsekwencji integracji z UE audyt wewnętrzny wprowadzono także do Polski i w wyniku kilku zmian definicji ustawowej ukształtowano rozumienie tego pojęcia, które od 2006 r. można przedstawić jako niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli. Takie rozumienie audytu wewnętrznego jest zgodne z podejściem międzynarodowym, chociaż obowiązująca definicja prawna¹⁰ mówi o niezależnym badaniu kontroli zarządczej, czyli odnosi się do pojęcia wprowadzonego w roku 2010¹¹.

⁶ Terminu „słabości kontroli zarządczej” nie należy utożsamiać z terminem „nieprawidłowości”, stosowanym w postępowaniach kontrolnych.

⁷ Chodzi tu o takie słabości, które przedstawione najwyższemu kierownictwu mogłyby zmienić jego postrzeganie funkcjonowania organizacji. Przykładem mógłby być tak skonstruowany system raportowania działalności, w którym realne zagrożenia dla jej kontynuacji nie zostaną zarządowi/radzie nadzorczej przedstawione.

⁸ Więcej na temat ewolucji funkcji audytu wewnętrznego – zob. A. Herdan, M. Stuss, J. Krasodomska: *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009, s. 55-58.

⁹ Zob. Informacja Służby Audytu Wewnętrznego KE, <https://commission.europa.eu/about-european-commission/departments-and-executive-agencies/internal-audit-service/how-we-work-internal-audit-service_pl> (dostęp 28.9.2023).

¹⁰ Por. art. 48 ustawy z 30.6.2005 o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r. nr 249 poz. 2104) z art. 272 ustawy z 27.8.2009 o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. nr 157 poz. 1240).

¹¹ Na podstawie art. 1 ustawy z 27.8.2009 – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. nr 157 poz. 1241).

Audyt wewnętrzny prowadzony jest obowiązkowo w jednostkach wymienionych w artykule 274 ust. 1 ww. ustawy, do których zalicza się: Kancelarię Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy wojewódzkie, izby administracji skarbowej, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Narodowy Fundusz Zdrowia i Krajowy Zasób Nieruchomości. Ponadto w ust. 2 wskazano, że w jednostkach, które mają status prawny: państwowej jednostki budżetowej, uczelni publicznej, samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, agencji wykonawczej i państwowego funduszu celowego audyt wewnętrzny jest prowadzony obowiązkowo, jeżeli kwota dochodów lub wydatków określona w planie finansowym takiej jednostki przekroczyła 40 mln złotych.

Ten sam próg obowiązuje w wypadku jednostek samorządu terytorialnego. W związku z tym audyt wewnętrzny odbywa się obowiązkowo np. w szpitalach wojewódzkich, Agencji Mienia Wojskowego, Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa, Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej, Narodowym Centrum Badań i Rozwoju, Komendzie Głównej Policji, Komendzie Głównej Straży Granicznej, Naczelnej Dyrekcji Archiwów Państwowych czy Centrum Projektów Polska Cyfrowa. Lista ta z roku na rok liczy więcej pozycji z uwagi na przekraczanie w poszczególnych jednostkach progu kwotowego określonego ustawą.

Standardy pracy audytora wewnętrznego

Definicję i zakres działalności audytu wewnętrznego określa ustawa, a standardy pracy audytora – komunikat Ministra Finansów¹². Postanowienia ustawy wskazują, że Minister „określi w formie komunikatu i ogłosi w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodnie z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego”¹³. Chodzi tu o Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego opracowane w Stanach Zjednoczonych. Zostały sformułowane w wyniku prac Instytutu Auditorów Wewnętrznych. Wraz z pojawieniem się profesji audytora wewnętrznego zauważono bowiem potrzebę zdefiniowania oczekiwanych wymagań co do sposobu określenia przedmiotu badań audytowych, realizacji zadań, a także wymagań, które powinny spełniać osoby wykonujące ten zawód.

Dokumentem, który określa te kwestie są standardy audytu, jednolite dla całej profesji, niezależnie od organizacji, w której działalność jest prowadzona. Standardy podlegają też ewolucji, mającej na celu zapewnienie wysokiej jakości usług, które są świadczone na ich podstawie. Dziś opracowane przez IIA Global międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego wyznaczają obowiązkowe dla audytorów wymagania i zalecenia dotyczące ich pracy zarówno w sektorze komercyjnym, jak i w sektorze finansów

¹² Wydawany na podstawie art. 273 ustawy.

¹³ Art. 273 ust. 1 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r., poz. 1270).

publicznych w krajach należących do zachodniego kręgu cywilizacyjnego, a w niektórych przypadkach nawet poza nim¹⁴. Stosowane są – poza sektorem finansów publicznych – w dużych organizacjach tak różnych branż gospodarki, jak np.: bankowa, farmaceutyczna, lotnicza, medialna czy IT. W polskim sektorze finansów publicznych standardy te jako obowiązkowe wytyczne dla audytorów wewnętrznych zostały wprowadzone w roku 2006¹⁵. W komunikacie MF wprost wskazano autora standardów, czyli IIA Global. Zmiany w standardach dokonywane przez tę organizację przynosiły odpowiednią zmianę komunikatu Ministra Finansów¹⁶. Podobnie jest w wypadku innych państw, a także instytucji Unii Europejskiej. Służba Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej przedstawia wyniki swoich prac audytowych jako przeprowadzone na podstawie i zgodnie z tymi standardami, „aby spełniać najsurowsze wymogi

stosowane w sektorze prywatnym, w innych organizacjach międzynarodowych oraz instytucjach publicznych w państwach członkowskich UE”¹⁷. Agencje Unii Europejskiej, których jest dziś 30¹⁸, posiadają własne komórki audytu wewnętrznego, także zobowiązane do stosowania międzynarodowych standardów audytu opracowanych przez IIA Global¹⁹.

Rola polskiego Ministra Finansów (podobnie jak odpowiednich władz krajowych innych państw czy instytucji i agencji UE), w odniesieniu do treści czy decyzji o stosowaniu standardów audytu, ma charakter formalny i *de facto* sprowadza się do ich ogłoszenia w formie komunikatu. Znaczenie standardów audytu budzi czasem kontrowersje w instytucjach polskiego sektora finansów publicznych, które wynikają z różnic kulturowych (przede wszystkim w obszarze kultury prawnej) pomiędzy Polską a państwami anglosaskimi. Analiza tych różnic nie stanowi treści

¹⁴ Standardy IIA Global obowiązują również w takich krajach, jak np. Maroko, Egipt, Japonia, Malezja czy Indonezja.

¹⁵ W latach 2003–2006 obowiązywały standardy audytu, których autorem był Minister Finansów, zob. Komunikat MF z 30.1.2003 (Dz. Urz. MF z 2003 r. nr 3 poz. 14).

¹⁶ Zobacz kolejne komunikaty MF wprowadzające standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych:

Komunikat MF z 26.6.2006 (Dz. Urz. MF z 2006 r. nr 7 poz. 56),

Komunikat MF z 19.2.2009 (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 2 poz. 12),

Komunikat MF z 20.4.2010 (Dz. Urz. MF z 2010 r. nr 5 poz. 24),

Komunikat MF z 20.5.2011 (Dz. Urz. MF z 2011 r., nr 5 poz. 23),

Komunikat MF z 17.6.2013 (Dz. Urz. MF z 2013 r. poz. 23),

Komunikat MRiF z 12.12.2016 (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

¹⁷ Zob. przyp. 9.

¹⁸ Agencje Unii Europejskiej mają własną osobowość prawną i są jednostkami odrębnymi od instytucji Unii Europejskiej, które powołano na mocy traktatów założycielskich UE i do których zaliczane są: Parlament Europejski, Rada Europejska, Rada UE, Komisja Europejska, Trybunał Sprawiedliwości UE, Europejski Bank Centralny oraz Europejski Trybunał Obrachunkowy. Zob. oficjalną stronę internetową Unii Europejskiej: <https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/types-institutions-and-bodies_pl> (dostęp 28.9.2023).

¹⁹ L. Milne, D. Crea, I. Cursaru: *The Internal Audit Service – Assurance and advice – A journey through the last 20 years and into the future*, European Commission, Internal Audit Service, Publications Office, 2020, s. 43.

niniejszego artykułu, należy jednak wspomnieć, że w anglosaskiej kulturze prawnej akty przyjmowane w formie standardów zawodowych są traktowane jako obowiązujące. W Polsce natomiast prawem powszechnie obowiązującym są akty prawne wydane przez uprawnione do tego organy władzy publicznej, ogłaszane we właściwych dziennikach promulgacyjnych. Materię standardów (czyli oczekiwanego wzoru postępowania dla jednej grupy zawodowej) trudno jednak zaliczyć do tej kategorii. W ustawie o finansach publicznych wydano upoważnienie właściwemu ministrowi do określenia standardów audytu dla sektora finansów publicznych, wprowadzając jednakże zawężenie tej delegacji do ich zgodności z powszechnie uznawanymi standardami.

Niezależnie jednak od rozważań dotyczących formalnego statusu prawnego komunikatu ministra ogłaszanego w jego dzienniku urzędowym, wprowadzone na jego podstawie Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki zawodowej audytu wewnętrznego są dokumentem obowiązującym w sektorze finansów publicznych²⁰.

Z punktu widzenia problematyki artykułu najważniejsze jest jednak, że zmiany w standardach audytu, które nastąpiły od czasu ich wprowadzenia w Polsce (czyli w latach 2006–2023) nie miały zasadniczego charakteru, były raczej „kosmetycznymi” dostosowaniami do zmieniającej

się rzeczywistości²¹. Ich znaczenie było ograniczone do środowiska zawodowego audytorów wewnętrznych.

Potrzeba zmian

Sytuacja ulegnie zmianie najprawdopodobniej pod koniec roku 2024. W IIA Global opracowano bowiem propozycję gruntownych zmian międzynarodowych standardów audytu wewnętrznego. W 2023 r. poddano ją konsultacjom międzynarodowym (także w Polsce), mającym na celu wypracowanie szerokiego konsensusu dotyczącego ich postanowień. Z projektem nowych standardów (również w języku polskim) można zapoznać się na stronach internetowych amerykańskiej organizacji²².

IIA Global jako jedno ze swoich zadań określa ochronę i rozwój regulacji w możliwie najlepszym interesie publicznym oraz w interesie grupy zawodowej audytorów wewnętrznych. Dotyczą tego m.in. publikacje prezentujące rezultaty badań na temat tych zagadnień. Raporty te przedstawiają często również opinie zgłaszane przez interesariuszy audytu wewnętrznego, czyli przede wszystkim odbiorców wyników jego prac. Zaczęto w nich wskazywać na narastające problemy w postrzeganiu funkcji audytu, takie jak posługiwanie się niezrozumiałym dla odbiorców językiem czy brak elastyczności audytu w stosunku do zmieniającej się rzeczywistości organizacyjnej. Ten ostatni czynnik zaczął

²⁰ Na podstawie art. 273 ust. 2 ww. ustawy.

²¹ Więcej na temat historycznych zmian standardów audytu wewnętrznego z okresu przed 2006 r. – zob. R. Moeller: *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 244-262.

²² <<https://www.theiia.org/en/standards/Standards-Public-Comment/>> (dostęp 12.10.2023).

przybierać na znaczeniu w trwającym okresie zmian technologicznych, określanych często mianem czwartej rewolucji przemysłowej oraz w warunkach pracy zdalnej, która upowszechniła się w trakcie pandemii COVID-19.

Jeszcze przed wybuchem pandemii zaczęto prezentować wyniki różnych badań dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego. Na potrzeby rozważań w artykule posłużę się dwoma dokumentami. Pierwszym z nich jest raport firmy Deloitte z 2018 r., w którym autorzy skoncentrowali swoją uwagę na prezentacji zmian uwarunkowań, w których funkcjonują organizacje oraz ich audyt wewnętrzny. Znaczenie tych zmian zaprezentowano następująco: „szybkość z jaką pojawiają się ryzyka powiązane z czwartą rewolucją technologiczną, ich złożoność i interzależności między nimi są czymś nowym. Presja na zmianę w celu tworzenia i dostarczania wartości jest czymś nowym. Strategie, procedury i technologie wdrażane przez organizacje także są czymś nowym. Wszystkie te czynniki zmuszają audyt wewnętrzny do przyjęcia nowej wizji własnej roli w organizacji a także ewolucji, w celu utrzymania znaczenia w dostarczaniu istotnego zapewnienia i doradztwa. Jeżeli proces ten zakończy się porażką, to ryzyka przed którymi stają organizacje przerosną możliwości i kompetencje audytu wewnętrznego”²³.

Podkreślono także, że zmiany w audycie są już w opinii jego interesariuszy czymś nieuniknionym.

Drugim dokumentem także wskazyującym na potrzebę zmian funkcjonowania audytu wewnętrznego jest raport z 2020 r. opracowany przez the Internal Audit Foundation (fundacja powiązana z IIA Global), w którym przedstawiono następujący wniosek: „tylko ok. 40% osób zarządzających funkcją audytu wewnętrznego w organizacjach zgadza się ze stwierdzeniem, że pełniona przez nich funkcja ma istotne znaczenie i wpływ na działanie organizacji, tylko 46% myśli, że interesariusze są świadomi tego, jakie usługi dla organizacji świadczy audyt wewnętrzny. Innymi słowy, ponad 50% kluczowych interesariuszy audytu wewnętrznego nie widzi wartości dodanej własnego audytu”²⁴.

Obok analizy sygnałów zewnętrznych IIA Global jako element własnego wewnętrznego ładu korporacyjnego przyjęła przeprowadzanie w trzyletnim cyklu rewizji postanowień standardów, aby zweryfikować, czy spełniają one oczekiwania interesariuszy audytu wewnętrznego. Uwzględniając wskazane wyżej raporty zewnętrzne oraz wyniki własnych ewaluacji, w IIA Global wyciągnięto wniosek, że brak zmian w audycie może doprowadzić do pogorszenia

²³ Deloitte: *The Internal Audit 3.0. The future of Internal Audit in now*, 2018, s. 2-3. <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-internal-audit-3.0-the-future-of-internal-audit-is-now.pdf>> (dostęp 29.9.2023).

²⁴ M. Eulerich, R. Lenz: *Defining, Measuring and Communicating the Value of Internal Audit*, Internal Audit Foundation 2020, USA, <https://www.theiia.org/globalassets/documents/internal-audit-foundation/iaf-premier-global-research-study/2020-0635-fnd-measuring-value-report_fnl.pdf?webSyncID=c61417ee-47a5-59ed-7da8-8daba6b3a0d2&sessionGUID=12a1a21e-2b2d-9b5e-109c-35b4358d3819> (dostęp 29.9.2023).

jakości świadczonych usług i upadku znaczenia wyników prac audytu dla organizacji. Rozpoczęto prace koncepcyjne zmierzające do dostosowania audytu wewnętrznego do szybko zmieniającej się rzeczywistości i odnowienia standardów zawodowych. Opracowano harmonogram zmian, który upubliczniono²⁵. Zgodnie z nim lata 2021–2022 przeznaczono na zaangażowanie do współpracy szerokiego kręgu interesariuszy audytu, obejmującego organizacje zawodowe i ich stowarzyszenia.

Przebieg procesu zmiany standardów

W procesie zmiany standardów najważniejszą rolę odgrywają dwa gremia – Rada Nadzorcza do spraw Standardów²⁶ oraz Międzynarodowa Rada do spraw Standardów Audytu Wewnętrznego²⁷. Pierwsze z nich jest ciałem niezależnym od IIA Global, drugie natomiast – jednym z jego organów.

Rada Nadzorcza do spraw Standardów funkcjonuje od 2011 r. Zasiadają w niej reprezentanci globalnych instytucji zawodowych bezpośrednio i pośrednio związanych z audytem wewnętrznym (przedstawicielem INTOSAI jest pracownik Najwyższej Izby Kontroli²⁸). Rada została powołana w celu promowania wartości, które są ważne dla różnorodnych

interesariuszy audytu wewnętrznego. Jej prace polegają na formułowaniu niezależnych od IIA Global ocen i rekomendacji (jednakże adresowanych do IIA Global), które dotyczą postanowień międzynarodowych standardów audytu oraz wydawanych przez IIA Global poradników jak je stosować. Rada powinna także promować uwzględnienie w standardach audytu jak najlepiej rozumianego interesu publicznego. W marcu 2022 r. przyjęła ona dokument ramowy, w którym przedstawiła rekomendacje zmierzające do zapewnienia, że w procedurze ustanowienia nowych globalnych standardów zostaną uwzględnione potrzeby audytorów i interesariuszy, ale także jak najlepiej rozumiany interes publiczny. Dokument ramowy określił wymagania co do przebiegu procesu, które w opinii Rady muszą zostać spełnione. Za ich przestrzeganie jest odpowiedzialny właściwy organ IIA Global, do którego zadań należy opracowanie i przyjęcie tekstu nowych standardów, a także przeprowadzenie całego procesu. Jest nim ww. Międzynarodowa Rada do spraw Standardów Audytu Wewnętrznego (IIASB). Wspomniane wymagania dokument ramowy przedstawił w trzech ogólnych punktach²⁹:

²⁵ <<https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/#multiyear>> (dostęp 29.9.2023 r.).

²⁶ IPPF Oversight Council.

²⁷ The International Internal Audit Standards Board, IIASB.

²⁸ Pełna lista organizacji reprezentowanych w radzie obejmuje: International Federation of Accountants, National Association of Corporate Directors, OECD, Bank Światowy, INTOSAI oraz the IIA Global. Pełny osobowy skład rady – zob. <<https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/standard-setting-processes-and-due-diligence/>> (dostęp 29.9.2023).

²⁹ *Framework for Setting Internal Audit Standards in the Public Interest*, IPPF Oversight Council & the Institute of Internal Auditors, Mmarzec 2022, <<https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/standard-setting-processes-and-due-diligence/>> (dostęp 30.8.2023).

1. Zasady wzmacniające zaufanie interesariuszy do standardów audytu:

- uważna identyfikacja różnorodnych potrzeb interesariuszy w stosunku do każdego standardu oraz rozważenie ich uczestnictwa w całym procesie;
- tekst nowych standardów wskazywać powinien na to, że uwzględnione zostały potrzeby interesariuszy;
- zapewnienie spójności praktyki audytorów wewnętrznych sektora prywatnego i publicznego, niezależnie od wielkości funkcji audytu w organizacji;
- ustanowienie dla audytorów wskazówek służących identyfikacji najważniejszych rodzajów ryzyka i możliwości rozwoju organizacji oraz promowaniu skutecznych sposobów reakcji na nie;
- zapewnienie wrażliwości audytu na zmiany społeczne;
- ustanowienie wymagań dotyczących zachowania przez audytorów należytej staranności zawodowej oraz wprowadzenie zabezpieczeń dla niezależności i obiektywizmu, co w konsekwencji powinno ułatwiać właściwe działania podejmowane przez osoby odpowiedzialne za ład organizacyjny;
- zapewnienie poddania funkcji audytu ocenie zewnętrznej, która zapewni kierownictwo organizacji o jakości usług świadczonych przez audyt.

2. Organ akceptujący standardy oraz przebieg procedury ich ustanowienia w interesie publicznym.

Standardy audytu są zatwierdzane i ogłaszane przez stały organ IIA Global, którym jest Międzynarodowa Rada do spraw Standardów Audytu Wewnętrznego. Odpowiada ona za przebieg procesu przyjęcia nowych standardów oraz ich treść. W dokumencie ramowym podkreślono,

że poza kompetencją do podejmowania niezależnych decyzji dotyczących treści standardów IIASB powinna spełniać następujące warunki:

- proces nominowania członków rady powinien przewidywać przeprowadzenie ich ewaluacji pod względem spełnienia określonych kryteriów w celu zapewnienia, że w całej Radzie będą reprezentowane odpowiednia i zróżnicowana wiedza ekspercka, różnorodność perspektyw, właściwe kompetencje oraz obiektywizm i niezależność;
- skład Rady powinien zapewniać globalną reprezentację różnych grup interesariuszy audytu i jednocześnie być wolny od dominacji jakiegokolwiek z tych grup czy instytucji;
- ład organizacyjny Rady powinien zapewniać transparentność przebiegu procesu ustanowienia nowych standardów i możliwą do przypisania odpowiedzialność za poszczególne jego etapy;
- Rada winna dysponować odpowiednimi zasobami koniecznymi do realizacji zadania, w tym wykwalifikowanym personelem pomocniczym.

Ponadto nowe standardy powinny:

- zapewniać aktualne i odpowiednie pod względem jakości uwzględnienie takich elementów, jak: zgłoszone potrzeby interesariuszy, zmiany związane z ryzykiem organizacyjnym, zmiany wynikające z rozwoju nowoczesnych technologii i technik realizacji audytu;
- stanowić, jako wynik szerokich konsultacji, kompletną całość będącą odzwierciedleniem wyważonych różnorodnych priorytetów, a ich poszczególne elementy do siebie pasować; być klarowane i w jasny sposób wskazywać kluczowe elementy

stosowania każdego standardu, służące ich właściwej implementacji.

Proces ustanowienia nowych standardów powinien uwzględniać także etap konsultacji publicznych projektu, a zebrane argumenty i opinie zostać następnie poddane merytorycznej analizie. Cały proces winien być transparentny i zostać udokumentowany.

3. Ocena końcowa, czy w standardach uwzględniono oczekiwania interesariuszy.

W dokumencie ramowym podkreślono, że ostatnim etapem przed zakończeniem procedury (tj. przed publicznym ogłoszeniem nowych standardów) będzie ocena dokonana przez Radę Nadzorczą do spraw Standardów. Ma służyć ustaleniu czy – jako wynik całego procesu – dokument nowych standardów wychodzi naprzeciw oczekiwaniom interesariuszy, identyfikuje i odzwierciedla różnorodność ich perspektyw oraz jest wolny od nieuprawnionych wpływów jakiegokolwiek grupy. Ostatecznej oceny tekstu dokona niezależny od IIA Global organ i będzie to ostatni krok procesu. Rada Nadzorcza do spraw Standardów nie będzie więc redagowała konkretnych treści czy wnioskowała o zmiany. Przeprowadzi niezależną od IIA Global ocenę tekstu i przebiegu procedury jego przyjęcia. Ogłoszony dokument ramowy określił więc wymagania ogólne dla samych standardów oraz procedury, w ramach których zostaną opracowane.

W IIA Global wypracowano generalną koncepcję nowych standardów bazującą na wynikach przeprowadzonych badań, która posłużyła do sporządzenia ich projektu. Ten etap został zrealizowany w 2022 r. Pierwszy kwartał roku 2023 był przeznaczony na tłumaczenie projektu na języki inne niż angielski, w wyniku czego dokument zaprezentowano w 22 wersjach językowych i wyłożono do konsultacji publicznych. Miały one globalny charakter, w Polsce do ostatniego tygodnia czerwca 2023 r. przyjmowano do niego uwagi, zarówno od interesariuszy instytucjonalnych (stowarzyszenia zawodowe, instytucje publiczne, korporacje i in.), jak i od osób indywidualnych. Lato i jesień 2023 r. przeznaczono na ich analizę. W lipcu 2023 r. w Amsterdamie odbyło się spotkanie IASB poświęcone omówieniu zgłoszonych komentarzy³⁰. Utworzono grupy robocze do przeprowadzenia analiz zgłoszonych uwag. Na razie nie jest możliwe zapoznanie się z ich treścią. Organizacja IIA Global poinformowała, że informacja w formie tabeli zawierającej pogrupowane tematycznie uwagi zostanie udostępniona publicznie wraz z ostateczną wersją nowych standardów oraz uzasadnieniem podjętych decyzji, zarówno pozytywnych, jak i negatywnych w odniesieniu do zgłoszonych uwag³¹. Jakikolwiek zmiany w finalnym tekście w stosunku do wyłożonego publicznie projektu mogą zostać dokonane

³⁰ Komentarze do projektu można było zgłaszać przez przygotowane formularze ankietowe. Liczba wypełnionych ankiet wyniosła 1600, liczba zgłoszonych poszczególnych komentarzy w ramach ww. ankiet osiągnęła 19 tys. Jednocześnie łącznie 69% wypełnionych ankiet pochodziło z regionów świata innych niż Ameryka Północna. <<https://www.theiia.org/en/content/communications/2023/july/the-institute-of-internal-auditors-announces-next-steps-on-proposed-new-global-internal-audit-standards/>> (dostęp 12.10.2023).

³¹ <<https://www.theiia.org/en/standards/Standards-Public-Comment/>> (dostęp 29.9.2023).

tylko przez IASB. Finalny tekst zostanie przekazany Radzie Nadzorczej do spraw Standardów do oceny. Zgodnie z harmonogramem, ich ostateczna treść powinna zostać opublikowana pod koniec roku 2023.

IIA Global przewidziała dwunastomiesięczny okres *vacatio legis*, po upływie którego ogłoszone standardy wejdą w życie. Realizacja tych zapowiedzi oznacza, że zaczną one obowiązywać pod koniec roku 2024. Dla sektora finansów publicznych oznacza to największą reformę standardów od czasu wprowadzenia audytu wewnętrznego w Polsce. Na czym ma ona polegać?

Projekt globalnych standardów audytu wewnętrznego

Nowa systematyka

Zmianie ulegnie systematyka standardów oraz ich oficjalny tytuł, który sformułowano jako Globalne standardy audytu wewnętrznego. Przedstawiony dokument ma prostszy i bardziej czytelny układ. Dzieli standardy na pięć dziedzin, z których każda – teoretycznie – jest adresowana do innego odbiorcy:

1. Cel audytu wewnętrznego – krótki fragment jest kierowany do interesariuszy zewnętrznych audytu. Syntetycznie wskazuje czym jest audyt wewnętrzny;
2. Etyka i profesjonalizm – część skierowana do ogółu, tj. audytorów, osób nadzorujących funkcję audytu w organizacji,

zarządzających organizacją, odbiorców wyników prac audytu oraz obywateli;

3. Ład organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego – dziedzina adresowana do osób i organów nadzorujących strukturę audytu, czyli głównie rady nadzorczej i komitetu audytu. W realiach polskiego sektora finansów publicznych stosowane w standardach określenie „rada” najczęściej będzie oznaczać kierownika jednostki. Postanowienia tej dziedziny standardów powodować mogą nieporozumienia i kontrowersje, o czym więcej w dalszej części artykułu poświęconej mandatowi audytu wewnętrznego;

4. Zarządzanie funkcją audytu – dziedzina przeznaczona dla osób zarządzających komórką audytu wewnętrznego;

5. Świadczenie usług audytu wewnętrznego – część dla audytorów o charakterze wytycznych do realizacji zadania audytowego.

Dokument przedstawia 15 zasad audytu, którym podporządkowano 53 standardy. Zasady to opis podstawowych założeń lub norm, rozwinięcie których jest przedstawione w wymaganiach i zaleceniach przygotowanych odrębnie dla każdego standardu³². Liczba standardów podporządkowana poszczególnym zasadom wynosi od dwóch do sześciu. Ponadto pod każdym standardem zamieszczono wskazówki dotyczące wdrożenia oraz potwierdzania

³² Zasady te są następujące: Zasada 1 – Demonstrowanie prawości; Zasada 2 – Zachowanie obiektywizmu; Zasada 3 – Demonstrowanie kompetencji; Zasada 4 – Stosowanie należytej staranności zawodowej; Zasada 5 – Zachowanie poufności; Zasada 6 – Nadanie uprawnień przez radę; Zasada 7 – Niezależne usytuowanie; Zasada 8 – Nadzór rady; Zasada 9 – Planowanie strategiczne; Zasada 10 – Zarządzanie zasobami; Zasada 11 – Skuteczna komunikacja; Zasada 12 – Podnoszenie jakości; Zasada 13 – Skuteczne planowanie zadania; Zasada 14 – Przeprowadzanie zadania audytowego; Zasada 15 – Informowanie o wnioskach z zadania i monitorowanie planów naprawczych.

zgodności. Na przykład zasada nr 1 – Demonstrowanie prawości została opisana w sposób wyjaśniający znaczenie tego terminu w rozumieniu standardów audytu. Podporządkowano jej trzy standardy: nr 1.1. Uczciwość i odwaga, nr 1.2. Oczekiwania organizacji w zakresie etyki i nr 1.3. Zgodne z prawem i profesjonalne zachowania. Każdy nich został rozwinięty o kwestie związane z wymaganiami oraz wskazówkami dotyczącymi wdrożenia i potwierdzania zgodności. W przypadku standardu nr 1.1. dodatkowo przedstawiono wskazówki dla sektora publicznego. Opracowana wyżej kompozycja jest charakterystyczna dla całego dokumentu.

Nie przewidziano oddzielnych standardów dla zadań zapewniających i doradczych, tak jak to jest obecnie. Poszczególne standardy uzyskały też nową numerację dostosowaną do nowego układu dokumentu. Jest on z pewnością czytelny i nietrudny do zrozumienia dla ogółu (nie tylko specjalistów w dziedzinie audytu), czego nie można powiedzieć o obowiązującym dokumencie³³ i tę zmianę należy ocenić pozytywnie.

Nowa treść i jej znaczenie Nieznane wcześniej pojęcia

Analiza treści projektu standardów prowadzi do ogólnego wniosku, że jest to dokument

dłuższy i bardziej szczegółowy od obecnego, w którym większe znaczenie przypisano kwestiom komunikacji pomiędzy audytem a jego interesariuszami. Skuteczna komunikacja została wyodrębniona jako jedna z 15 zasad (nr 11), której podporządkowano 5 standardów. Ponadto poświęcone jej standardy komunikacji umieszczono także w zasadzie nr 13 dotyczącej skutecznego planowania zadań audytowych. Przedstawienie wszystkich proponowanych zmian w standardach audytu wykracza jednak poza ramy tego artykułu. Poniżej zaprezentowano te najważniejsze dla polskiego sektora finansów publicznych ujęte w projekcie, który poddany został globalnym konsultacjom publicznym³⁴. Na wstępie warto podkreślić, że w dokumencie pojawiły się m. in. cztery nowe, nieistniejące wcześniej pojęcia i sformułowania.

Odwaga

Nowy standard nr 1.1 (dziedzina poświęcona etyce i profesjonalizmowi) brzmi: „Audytorzy wewnętrzni muszą wykonywać swoją pracę uczciwie i odważnie”. W wymaganiach rozwinięto jego postanowienia o sformułowanie mówiące, że audytorzy muszą wykazywać odwagę, „nawet w obliczu dylematów i trudnych okoliczności”, w sektorze publicznym natomiast powinni

³³ Aktualnie dokument przedstawiający standardy audytu to *Międzynarodowe ramowe zasady praktyki zawodowej* (ang. *International Professional Practices Framework, IPPF*) i obejmuje: 1) część *Obowiązkowe*, w którą składają się: *Definicja*, *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, *Kodeks etyki* oraz 2) część *Szczególnie zalecane* (ang. *Strongly Recommended Guidance*), którą tworzą: *Stanowiska* (ang. *Position Papers*), *Poradniki* (ang. *Practice Advisories*) oraz *Praktyczne przewodniki* (ang. *Practice Guides*). Zob. *Definicja audytu wewnętrznego. Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Poradniki*. Tłumaczenie na język polski, wyd. Stowarzyszenie Auditorów Wewnętrznych IIA Polska, Warszawa 2011, s. 14.

³⁴ Projekt dostępny jest pod adresem <<https://www.theiia.org/en/standards/Standards-Public-Comment/#PublicComment>> (dostęp 12.10.2023).

„wykazywać się odwagą w formułowaniu ustaleń, rekomendacji i wniosków”. Obecnie w standardach audytu pojęcie odwagi nie występuje. Umieszczenie go na pierwszym miejscu w nowych ma stanowić jednoznaczne wskazanie przez IIA Global postawy zawodowej oczekiwanej od audytorów. Rozważając skutki wprowadzenia tego terminu warto podkreślić, że jego wdrożenie będzie uzależnione od postawy audytorów prezentowanej w warunkach konkretnych zadań i wyników przeprowadzonych badań. W realiach polskiego sektora finansów publicznych, gdzie najczęściej jeden lub dwóch audytorów stanowi cały skład osobowy komórki audytu, standard odwołujący się do odwagi może się dla nich okazać ważnym drogowskazem postępowania. Pozytywna ocena tej zmiany jest wzmocniona pojawieniem się innego pojęcia, o którym mowa poniżej.

Działanie w interesie publicznym

Sformułowanie to można odnaleźć w wielu miejscach projektu, od definicji audytu poczynając, po część dotyczącą świadczenia usług audytu. Nowa definicja audytu stwierdza, że: „audyt zwiększa szanse organizacji na osiągnięcie sukcesu, dostarczając radzie i kierownictwu wyższego szczebla obiektywne zapewnienie

i doradztwo”. Rozwijając ten zapis dodano, że: „audyt wewnętrzny wzmacnia w organizacji [m.in. – aut.] zdolność do działania w publicznym interesie”. Zmianę należy odczytać jako wyjście naprzeciw rosnącym w państwach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oczekiwaniom wobec organizacji komercyjnych (ale także innych instytucji), że swoją działalność będą prowadzić zgodnie z wymaganiami określanymi jako ESG (ang. *Environmental, Social & Governance*), czyli dotyczącymi ochrony środowiska, odpowiedzialności społecznej oraz dobrego i etycznego zarządzania³⁵. Zmiana ta z pewnością będzie miała znaczenie dla audytu w sektorze komercyjnym. Audyt powinien służyć już nie tylko „przysporzeniu wartości i usprawnieniu działalności operacyjnej organizacji” (aktualna definicja audytu), ale także wzmacniać jej zdolność do działania w publicznym interesie. Czy jednak wprowadzenie tego określenia przyniesie praktyczne zmiany dla sektora finansów publicznych? Trzeba pamiętać, że w Polsce funkcja audytu jest realizowana w ramach ustanowionych ustawą o finansach publicznych. Zgodnie z jej postanowieniami wydatki publiczne mogą być przeznaczone tylko na cele publiczne³⁶. Służą one natomiast interesowi publicznemu.

³⁵ Proces ten w UE już wchodzi w życie. Zgodnie z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2022/2464 z 14.12.2022 dotyczącą sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, duże i średnie przedsiębiorstwa zostały zobligowane (począwszy od danych za 2024 r.) do sprawozdawczości przedstawiającej wpływ ich działalności na środowisko naturalne i społeczeństwo. Będzie się to odbywać zgodnie ze standardami, które zostały przyjęte przez Komisję Europejską 31.7.2023. Zatytułowano je: *Europejskie standardy raportowania zrównoważonego rozwoju* (ang. *European Sustainability Reporting Standards*). Zob. informację prasową Komisji Europejskiej: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043> (dostęp 30.8.2023). Dyrektywa PE i Rady UE została opublikowana w Dzienniku Urzędowym UE i jest dostępna w języku polskim <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>>.

³⁶ Określone ustawami, uchwałami budżetowymi jednostek samorządowych lub planami finansowymi jednostek (zob. art. 44 ust. 1 ustawy).

Uwzględnienie tego powinno prowadzić do wniosku, że wprowadzenie do standardów audytu nowego, nieznanego wcześniej w tym specyficznym języku pojęcia może pozostać niezauważone, także dlatego, że w ustawie o finansach publicznych już występuje³⁷.

Powyższe uwagi nie powinny jednak wpływać na pozytywną ocenę za umieszczenie w standardach tego pojęcia. W ten sposób wyrażono bowiem *implicite*, że również organizacje komercyjne (a nie tylko publiczne) pełnią funkcje istotne dla całego społeczeństwa, a ich wpływ i znaczenie nie ograniczają się do wąskiej grupy właścicieli, udziałowców czy klientów.

Sektor publiczny

Pojawia się w standardach po raz pierwszy od czasu wprowadzenia audytu do polskiego sektora finansów publicznych. Najczęściej przybiera formę odrębnych wskazówek dotyczących wdrożenia niektórych standardów. W liczącym ponad 130 stron dokumencie wskazówki dla sektora publicznego przedstawiono 19 razy (na 53 standardy). Odrębne akapity poświęcone sektorowi publicznemu najczęściej ogólnie odsyłają do obowiązujących przepisów prawnych, które mogą odmiennie w poszczególnych państwach kształtować obowiązki czy relacje zawodowe. Z punktu widzenia sektora finansów publicznych

to duża, pozytywna zmiana – prowadzony tam audyt został po latach „dostrzeżony” przez IIA Global. Jest to odpowiedź organizacji na zgłaszane do niej postulaty dotyczące dostosowania treści standardów do tego sektora. Pozostaje jednak niedosyt spowodowany tym, że wskazówek dla audytorów przedstawiono za mało w stosunku do oczekiwań.

Małe komórki audytu wewnętrznego

Nowe pojęcie w standardach audytu dotyczy komórek nielicznych etatowo, dla których sformułowano odrębną wskazówkę. Wprowadzenie tego pojęcia jest wyjściem naprzeciw opiniom wskazującym, że postanowienia standardów są odpowiednie dla dużych departamentów audytu, funkcjonujących w korporacjach. Te opinie są w znacznym stopniu uzasadnione, ale warto zaznaczyć, że przedstawiony projekt standardów problemu nie rozwiązuje. Fragmenty przeznaczone dla małych komórek audytu wewnętrznego – czyli zdecydowanej większości w polskim sektorze finansów publicznych³⁸ – przedstawiono tylko w trzech standardach (na ogólną ich liczbę wynoszącą 53). Samo pojawienie się omawianego pojęcia należy jednak ocenić pozytywnie. W wypadku małych komórek, spełnianie niektórych wymagań standardów będzie bowiem nadmiernym

³⁷ Co prawda w innych, niezwiązanych z audytem kontekstach, niemniej nie jest to dla jednostek sektora finansów publicznych pojęcie nieznanne. Zob. „interes publiczny” np.: w art. 35 lub w art. 56 ustawy.

³⁸ W 2022 r. w całej administracji rządowej udział komórek audytu wewnętrznego, w których było zatrudnionych do 2 audytorów wewnętrznych w stosunku do całkowitej liczby komórek audytu wynosił 82%. Zob. Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Raport – Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa, maj 2023, s. 10, <<https://www.gov.pl/web/finanse/ocena-i-benchmarking-audyty-wewnetrzny>> (dostęp 30.8.2023).

obciążeniem (więcej na ten temat w dalszej części artykułu dotyczącej standardu Strategia audytu).

Przedstawione wyżej cztery pojęcia, dotychczas nieznanne w standardach audytu, odnoszą się do zdecydowanej większości audytorów w polskim sektorze finansów publicznych. Wprowadzone nimi zmiany należy analizować łącznie, a ich potencjalny wpływ na funkcjonowanie i postrzeganie funkcji audytu w sektorze finansów publicznych może być pozytywny. Lista nowych pojęć jest szersza, omówienie ich wszystkich wykracza jednak poza tematykę niniejszego artykułu.

Poza wprowadzeniem nowych pojęć, niektórych od lat „zakorzenionych” w środowisku audytorów, zrezygnowano np. z pojęć: przysparzanie wartości (ang. *add value*), środowisko kontroli (ang. *control environment*), ogólna opinia (ang. *overall opinion*) czy komputerowo wspomagane techniki audytu (ang. *computer-assisted audit techniques*, CAATs)³⁹.

Nowe standardy

Obok nowych pojęć w projekcie sformułowano także nowe, niewystępujące obecnie standardy. Przedstawiono je poniżej.

Zawodowy sceptycyzm (nowy standard 4.3)

Zachowanie zawodowego sceptycyzmu przez audytora powinno być oczywiste, niemniej w obowiązującym dokumencie nie można znaleźć odpowiedniego

standardu na ten temat. Tę zmianę należy odnotować i ocenić pozytywnie.

Mandat audytu wewnętrznego (nowy standard 6.1)

W sektorze finansów publicznych problematyczne może być zrozumienie, kto określa mandat audytu. W języku standardów jest to „rada”, co w polskich realiach najczęściej oznacza kierownika jednostki. Pozostaje on odpowiedzialny za zapewnienie zgodności funkcji audytu ze standardami. Projekt posługuje się pojęciem „mandat audytu wewnętrznego”, w którym powinny być określone uprawnienia, rola i obowiązki audytu: „rada określa, zatwierdza i wspiera zakres uprawnień, rolę i obowiązki funkcji audytu”. Istotna z punktu widzenia sektora finansów publicznych jest zmiana w stosunku do stanu obecnego, polegająca na nałożeniu na kierownika jednostki licznych obowiązków. W praktyce można przewidywać, że kontrowersje będzie u kierownictwa jednostek budziło to, czy akt prawny rangi komunikatu MF może nakładać zadania obowiązkowe do realizacji. W projekcie stosowane są bowiem następujące sformułowania przedstawiające obowiązki rady (czytaj: kierownika jednostki): „rada musi zatwierdzić mandat audytu”, „rada musi uwzględnić informacje dostarczone przez zarządzającego audytem”, „rada musi weryfikować mandat audytu co najmniej raz w roku”, „rada musi zapewnić funkcji audytu nieograniczony dostęp do danych, rejestrów

³⁹ Zob. *A comparison of the Glossaries from the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (2017) to the Proposed Global Internal Audit Standards*, <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/ippf/disposition-of-standards-glossary_updated.pdf> (dostęp 30.8. 2023).

i pozostałych informacji” czy „rada musi zapewnić, aby funkcja audytu była wolna od ingerencji podczas określania zakresu oraz wykonywania zadań, (...) oraz przekazywania wyników”.

Omawiana część projektu standardów zatytułowana „Ład organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego” nie ma swojego odpowiednika w obowiązującym dokumencie. Obecnie standardy nakładają na zarządzającego audytem wewnętrznym w organizacji (nie na kierownika jednostki) pewne obowiązki względem rady, których charakter można określić jako działania w zakresie: informowania, przekazywania dokumentacji czy utrzymywania bezpośredniej komunikacji. Zgodnie z tym podejściem, zachowanie zgodności z wymaganiami standardów wymaga podjęcia przez audytora określonej aktywności, bez stawiania wymagań co do oczekiwanego rezultatu. Standardy nie zapewniają dziś możliwości uzyskania przez audyt wpływu na decyzje czy działania podjęte przez radę (kierownika jednostki). Propozycja nowych standardów zmienia tę relację. Wymagają one od rady (kierownika jednostki) zapewnienia warunków do realizacji zadań oraz podjęcia określonych działań, które przedstawione zostały jako „obowiązki rady”. W praktyce w jednostkach sektora finansów publicznych wdrożenie tych zapisów oznaczać będzie więcej obowiązków dla audytorów, którzy – poza realizacją zadań audytowych – zostaną zobowiązani do opracowywania

dokumentacji wymaganej nowymi standardami. Brak realizacji będzie oznaczać bowiem niezgodność ze standardami, a odpowiedzialność za zgodność została przypisana kierownikowi jednostki. Należy się więc spodziewać, że kierownik podejmie decyzję o delegowaniu wymaganych standardami czynności na komórkę audytu wewnętrznego.

Strategia audytu (nowy standard 9.2)

Zarządzający funkcją audytu wewnętrznego musi opracować i wdrożyć strategię funkcji audytu, która wspiera cele strategiczne i sukces organizacji. Strategia powinna zawierać wizję, cele strategiczne i inicjatywy wspierające funkcję audytu i podlegać przeglądowi dokonywanemu raz w roku. Jeżeli zaproponowana zmiana zostanie utrzymana, sporządzenie strategii będzie w jednostce obowiązkiem komórki audytu. Obecnie prace audytu w organizacji są prowadzone na podstawie planu rocznego, sporządzanego na podstawie analizy ryzyka obejmującej całą organizację. Taki dokument można traktować, przynajmniej częściowo, jako spełniający kryteria długofalowego planowania, które uwzględnia cele i ryzyka organizacji. Obowiązujące dziś standardy nie nakładają wymogu opracowywania odrębnego dokumentu, mającego charakter strategii audytu. Dotyczy on wyłącznie audytu w sektorze bankowym, ale wynika z wymagań stawianych przez Komisję Nadzoru Finansowego⁴⁰. W warunkach polskiego sektora finansów

⁴⁰ Zob. Komisja Nadzoru Finansowego, *Rekomendacja H dotycząca systemu kontroli wewnętrznej w bankach*, Warszawa, kwiecień 2017, s. 41-42, <https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/knf_170534_Rekomendacja_H_2017_50303.pdf> (dostęp 30.8.2023).

publicznych, w którym obsada etatowa komórek audytu jest bardzo nieliczna⁴¹, nakładanie obowiązku sporządzania strategii tylko dla komórki audytu należy ocenić jako nadmierne obciążenie. Formułowanie wizji strategicznej i opisywanie „inicjatyw wspierających funkcję audytu wewnętrznego” (wymóg przedstawiony w projekcie) dla samodzielnego stanowiska audytora wewnętrznego lub zespołu liczącego dwoje audytorów, prowadzić bowiem będzie do przerostu formy nad treścią. Taka strategia przyjmie formę dokumentu zawierającego sformułowania o charakterze ogólnym, odniesione tylko do tej jednej komórki (często nawet jednego stanowiska).

Niestety w wypadku tego standardu nie przewidziano odrębnych wskazówek dla sektora publicznego czy małych komórek audytu. Z punktu widzenia polskiego sektora finansów publicznych trudno jest tę zmianę ocenić pozytywnie, ponieważ spowoduje wyłącznie konieczność przeznaczenia czasu na opracowanie wymaganego dokumentu, a następnie jego regularną i udokumentowaną rewizję.

Budowanie relacji i komunikacja z interesariuszami (nowy standard 11.1)

Zgodnie z tym standardem: „zarządzający audytem wewnętrznym musi promować formalną i nieformalną komunikację między funkcją audytu a interesariuszami”. W wymaganiach dla sektora publicznego zapisano ponadto, że: „audytorzy wewnątrzni powinni uważać ogół

społeczeństwa za bezpośredniego interesariusza organizacji”. W obowiązującym dokumencie standardów audytu nie istnieją podobne rekomendacje.

Komunikacja podczas prowadzenia zadania (nowy standard 13.1)

W części poświęconej świadczeniu usług audytu jest to pierwszy i najdłuższy standard, przedstawiono go na trzech stronach dokumentu (łącznie ze wskazówkami dotyczącymi wdrożenia i potwierdzenia zgodności). Ma odzwierciedlać wagę jaką IIA Global przykłada do efektywnej komunikacji audytu ze wszystkimi interesariuszami. Komunikacja powinna odbywać się na wszystkich etapach realizacji zadania audytowego i uwzględniać informacje, które podzielono na: „wstępne, bieżące, zamykające i ostateczne”. Z perspektywy tematu niniejszego artykułu istotne wydają się być te zmiany, które wprowadzają rozróżnienie na informacje zamykające i informacje ostateczne. Projekt stanowi o „obowiązkowej wymianie informacji na zakończenie”, która powinna przybrać formę zaplanowanego spotkania audytorów i kierownictwa badanej działalności „w celu zatwierdzenia i nadania ostatecznej formy ustaleniom, zaleceniom i wnioskowi przed przekazaniem wyników ostatecznych”. Informacje zamykające winny obejmować dwustronną wymianę ustaleń i wniosków z zadania, dyskusję na temat wykonalności zaleceń audytowych i planów naprawczych kierownictwa.

⁴¹ Zob. przyp. 38.

Zalecenia i plany naprawcze (n. st. 14.4) i Informacja ostateczna (n. st. 15.1)

Nowym elementem dla audytu w jednostkach sektora finansów publicznych będzie standard, który nakazuje audytorom prezentowanie w sprawozdaniu planów naprawczych kierownictwa. Zgodnie ze stanem aktualnym w sprawozdaniu – poza innymi obowiązkowymi elementami – przedstawiane są zalecenia, które audytor powinien wcześniej uzgodnić. Zastosowane w projekcie sformułowanie brzmi: „w przypadku zadań zapewniających audytorzy wewnętrzni muszą uzyskać plany naprawcze kierownictwa odnoszące się do przyczyny źródłowej każdego ustalenia”. Co więcej, wymagania innego standardu dotyczącego informacji ostatecznej z zadania (nowy standard nr 15.1) stwierdzają, że audytorzy „muszą opracować informację ostateczną, która zawiera cele, zakres i wnioski. Niezbędnym elementem są zalecenia i/lub uzgodnione plany naprawcze.

Oceniając te nowe zapisy należy wziąć pod uwagę dwa aspekty: wykonawczy, odnoszący się do realizacji zadania audytowego oraz ten, który może powodować kontrowersje dotyczące istoty roli audytu w organizacji. Pierwszy prowadzi do wniosku, że wykonanie zadania audytowego ulegnie wydłużeniu. Przed sporządzeniem ostatecznej informacji z zadania audytor zobowiązany do tego przez nowe standardy będzie musiał pozyskać od kierownictwa badanej jednostki (w praktyce: od kierownictwa audytowanej komórki organizacyjnej) plany naprawcze odnoszące się do źródeł zidentyfikowanych słabości kontroli zarządczej. Plany te powinny bowiem stanowić integralną część ostatecznego sprawozdania z zadania audytowego,

które zostanie zaprezentowane kierownikowi jednostki. Sprawozdanie z zadania będzie więc obszerniejszym dokumentem, wzbogaconym o ten element, którego autorem nie stanie się jednak audytor.

Istotniejsza w tym miejscu wydaje się jednak inna kwestia, jej znaczenie wykracza poza bieżącą realizację konkretnego zadania. Zgodnie z projektem standardów audytorzy powinni oceniać i omawiać z kierownictwem zalecenia i plany naprawcze. Ocena ma uwzględniać: „analizę kosztów oraz określenie, czy plany naprawcze odnoszą się będą do ryzyka w sposób zadowalający, zgodnie z poziomem ryzyka w organizacji”. W tym miejscu lektury projektu standardów rozważenia wymaga, czy tak zarysowana funkcja (ocena planów naprawczych) nie wykracza poza rolę przewidzianą dla audytu w organizacji. Ocena, o której mowa w projekcie w praktyce funkcjonowania jednostki może łatwo przybrać formę akceptacji audytu dla planów naprawczych, a to – przeniesienie na audytora decyzji dotyczącej sposobu odpowiedzi na ryzyko. Podkreślić należy, że byłoby to rozwiązanie wygodne dla kierownictwa audytowanej działalności, zdejmujące także częściowo odpowiedzialność za jej działalność. Dla audytora niesie jednak duże zagrożenie. W wypadku powtórnego objęcia badaniem audytowym tej działalności organizacji, dla której będą funkcjonować rozwiązania przewidziane w planach naprawczych (zaakceptowanych wcześniej przez audytora), zachowanie zgodności ze standardem Ochrona obiektywizmu może okazać się niemożliwe do spełnienia. W dłuższej perspektywie może

to prowadzić do podważania obiektywizmu audytu. W zaprezentowanym przez IIA Global projekcie standardów brakuje niestety wskazówek dotyczących spójnego pogodzenia tych sprzecznych wymagań. Obecne standardy nie przewidują przedstawienia w sprawozdaniu zaakceptowanych przez audytora planów naprawczych. Obowiązujące dziś wymagania w zakresie informacji o wynikach zadania zapewniają więc ochronę obiektywizmu, który – obok niezależności i profesjonalizmu – stanowi jedną z najważniejszych dla organizacji wartości audytu wewnętrznego. Z perspektywy funkcji audytu, ale też z perspektywy organizacji (nie tylko z sektora finansów publicznych) brak zmian w tej części propozycji może być dużym zagrożeniem dla obiektywizmu, czyli jednego z fundamentów, na których opiera się idea audytu.

Udostępniona publicznie przez IIA Global informacja na temat zgłoszonych uwag do projektu przedstawia tylko ich statystykę, bez odniesienia do treści. Pozostaje już tylko oczekiwać, że w ostatecznej treści standardów audytu problem zostanie rozwiązany.

Wnioski dla sektora finansów publicznych

Próba sformułowania wniosków na podstawie rozważań zawartych w artykule prowadzi do konieczności podzielenia ich na nadzieje oraz obawy co do skutków, jakie może przynieść zmiana standardów dla audytu w sektorze finansów publicznych.

Nadzieje

Pozytywnie ocenić należy to, że IIA Global zareagowała na konstruktywną krytykę dotyczącą pracy audytu wewnętrznego. Proces opracowania nowych standardów został koncepcyjnie przygotowany, podjęto współpracę z innymi zainteresowanymi organizacjami i publicznie ogłoszono z wyprzedzeniem jego ramy czasowe. Przewidziano także roczny okres, po upływie którego nowe standardy wejdą w życie, po oficjalnej publikacji ostatecznego tekstu. Wszystkie zainteresowane strony miały więc czas na podjęcie prac dostosowawczych. Dotyczy to także Ministerstwa Finansów, do którego zadań należeć będzie nie tylko ogłoszenie w formie komunikatu nowych standardów audytu dla sektora (co nie wydaje się szczególnie trudnym wyzwaniem), ale także odpowiednie dostosowanie trybu i sposobu pracy audytu w sektorze publicznym do nowych wymagań – te kwestie zostały obecnie określone w formie rozporządzenia⁴².

Z perspektywy tematyki artykułu najważniejszy jest wniosek, że projekt standardów uwzględni, iż audyt funkcjonuje także w sektorze publicznym. Znalazło to wyraźne odzwierciedlenie w całym projekcie i wydaje się już być przesądzone, że tak pozostanie. Wprowadzenie nowych pojęć, które omówiono wyżej, można odczytać jako próbę zwrócenia uwagi na publiczne znaczenie pracy audytorów. Audytorzy sektora finansów publicznych będą najprawdopodobniej odczuwać niedosyt odrębnych

⁴² Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.9.2015 w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o wynikach pracy tego audytu (Dz.U. z 2015 r. poz. 1480).

postanowień dla sektora publicznego. Nie należy zapominać jednak o tym, że audyt nieustannie ewoluuje. Zmiana z roku 2023 może być zapowiedzią kolejnych w dalszej przyszłości. Odzwierciedlenie takiego podejścia można znaleźć porównując kolejne wersje standardów audytu. Przykładowo przed rokiem 2004 standardy audytu zakazywały audytorom wykonywania czynności doradczych. Wraz z rewizją standardów, która wówczas miała miejsce, uległo to zmianie i ustanowiono odrębne standardy audytu dla czynności doradczych⁴³. Obowiązują one do dziś i wymagania nimi określone są mniej restrykcyjne niż te, których należy przestrzegać w wypadku realizacji zadań zapewniających. Teraz w nowym dokumencie pozostawiono możliwość świadczenia usług doradczych, lecz nie opracowano dla nich odrębnych wymagań. Nie będzie więc już odrębnych standardów dla czynności doradczych, te same standardy mają obowiązywać przy realizacji obu rodzajów zadań audytowych⁴⁴. Dla interesariuszy audytu to pozytywna zmiana. Dla odbiorców prac audytowych ważna jest pewność, że zostały one przeprowadzone na podstawie jednolitych wymagań. Rzadko kiedy są oni świadomi odmienności postanowień obowiązujących standardów. Ujednolicenie tych wymagań może więc pozytywnie wpłynąć na odbiór funkcji audytu.

Pozytywne skutki może także przynieść większy nacisk na zagadnienia komunikacji

audytu ze wszystkimi zainteresowanymi stronami. To próba odpowiedzi na jeden z największych problemów w postrzeganiu funkcji audytu, którym jest posługiwanie się niezrozumiałym dla odbiorców językiem. Kwestia ta jest wyraźnie widoczna w sektorze finansów publicznych w Polsce. Uproszczona struktura standardów, wprowadzenie do nich nowych pojęć i jednoczesna eliminacja tych uznanych za nieco archaiczne czy nieużyteczne powinno ułatwić komunikację audytorów z innymi osobami w jednostce. Zapisy standardów nie mogą jednak całkowicie rozwiązać problemu komunikacji, jego istota polega bowiem na codziennych interakcjach, zarówno formalnych, jak i nieformalnych. W projekcie standardów znalazły się nawet zapisy o utrzymywaniu przez audytorów komunikacji nieformalnej z innymi pracownikami organizacji, „co przyczynić się powinno do budowy wzajemnego zaufania”. Nowe standardy powinny więc zwrócić audytorom uwagę na to, jak ważnym elementem ich pracy jest „skuteczna komunikacja” (sformułowanie, które zyskuje rangę jednej z 15 zasad audytu).

Do zmian, które przynoszą nadzieje na lepsze, można też zaliczyć standardy dotyczące pomiaru wyników działalności audytu. Problem efektywności pracy audytu w sektorze publicznym i właściwej jej oceny pozostaje jednym z tych, na które nie znaleziono odpowiedniej i uznanej powszechnie metodyki. W omawianym projekcie standardów przedstawiono propozycje wskaźników efektywności pracy

⁴³ R. Moeller, *Nowoczesny ...*, op.cit., s. 247.

⁴⁴ Tj. zadań zapewniających oraz czynności doradczych.

audytu⁴⁵, która dla wielu audytorów w sektorze publicznym oraz kierowników jednostek może stanowić tak potrzebny punkt odniesienia.

Obawy

Największe obawy związane z projektem nowych standardów dotyczą dwóch zasadniczych kwestii. Pierwszą są zapisy dotyczące dziedziny Ład organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego. W zamysłu są one adresowane do kierownika jednostki sektora finansów publicznych („rady” w języku standardów audytu). W rzeczywistości oznaczać będą dla audytora (często jedyne w jednostce) konieczność opracowywania nowej wymaganej dokumentacji i podejmowania prób wpływania na kierownika jednostki w celu podjęcia wymaganych standardami decyzji. Ich brak będzie bowiem oznaczać niezgodność ze standardami.

Do takich obaw należy zaliczyć wprowadzenie wymogu opracowywania strategii dla komórki audytu w jednostce. Utrzymanie tych zapisów w ostatecznym tekście będzie oznaczać – w warunkach polskiego sektora finansów publicznych – obowiązek tworzenia dokumentu nieistotnego z punktu widzenia jego treści i znaczenia. Może to budzić obawy dotyczące odbioru przedmiotu prac audytu wśród zarówno kierownictwa jednostki, jak i pozostałych komórek organizacyjnych czy pracowników jednostki. Wobec braków kadrowych w komórce audytu, zajmowanie się przez nią dokumentacją mającą na celu

jedynie zadośćuczynienie wymaganiom standardów może być traktowane jako niedostosowanie do rzeczywistości.

Kwestia budząca jednak największe obawy to, proponowana jako obowiązkowa, akceptacja audytora dla planów naprawczych kierownictwa. Wątpliwości związane z możliwością zachowania obiektywizmu przez audytora przedstawiono wyżej, ale warto je powtórzyć jako bardzo poważne zagrożenie dla idei audytu w ogóle. Problem pojawi się, gdy po zrealizowanym już zadaniu audytowym będą funkcjonować plany naprawcze zaakceptowane uprzednio przez audytora i nadziei potrzeba przeprowadzenia nowego zadania w tym samym obszarze. Jeżeli nowe standardy zostaną ogłoszone zgodnie z harmonogramem pod koniec roku 2023, to obawy tu przedstawione mogą realnie zaistnieć najwcześniej w 2026 r. po tym jak zostaną już zakończone zadania prowadzone zgodnie z nowymi wymogami (będą podejmowane w 2025 r.). Perspektywa ta może więc wydawać się jeszcze nieco odległa, nie należy jednak jej ulegać, zagrożenie dla obiektywizmu audytu, jeżeli ostateczny tekst nie zostanie w tym zakresie zmieniony, jest poważne.

Podsumowując podjęte rozważania i próbując wyważyć potencjalne skutki nowych standardów dla sektora finansów publicznych warto wskazać, że podjęta przez IIA Global próba dostosowania wymagań stawianych audytorom do zmieniającego się otoczenia organizacyjnego zasługuje na ocenę pozytywną. Ta pozytywna

⁴⁵ Zob. wskazówki dotyczące wdrożenia *Standardu nr 12.2 Pomiar wyników działalności*.

ocena nie umniejsza jednak znaczenia przedstawionych wyżej obaw. Odnowienie standardów audytu w praktyce utrudniają takie czynniki, jak złożoność samej problematyki, wymóg zachowania spójności standardów dla audytorów sektorów publicznego i komercyjnego czy dążenie do uwzględnienia oczekiwań interesariuszy audytu, którzy – jako reprezentujący różne perspektywy – mogą prezentować niemożliwe do pogodzenia wymagania. Z punktu widzenia polskiego sektora finansów publicznych omówiony w artykule projekt

należy określić jako zmianę wyczekiwaną, której ogólny bilans powinien prezentować się pozytywnie, nawet po uwzględnieniu przedstawionych obaw wynikających z zagrożeń dostrzeganych w treści projektu.

CEZARY OGÓREK

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

Autor wyraził w artykule własne poglądy, a nie instytucji, z którymi jest związany.

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

Bibliografia:

1. *Definicja audytu wewnętrznego. Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Poradniki*. Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Warszawa 2011.
2. Deloitte, *The Internal Audit 3.0. The future of Internal Audit in now*, 2018.
3. Eulerich M., Lenz R.: *Defining, Measuring and Communicating the Value of Internal Audit*, Internal Audit Foundation 2020.
4. Herdan A., Stuss M., Krasodomska J.: *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009.
5. Komisja Nadzoru Finansowego, *Rekomendacja H dotycząca systemu kontroli wewnętrznej w bankach*, Warszawa, kwiecień 2017.
6. Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Raport – Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa, maj 2023.
7. Milne, L., Crea, D., Cursaru, I.: *The Internal Audit Service – Assurance and advice – A journey through the last 20 years and into the future*, European Commission, Internal Audit Service, Publications Office, 2020.
8. Moeller R.: *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
9. *Raport na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, Rada Ministrów, Warszawa 2002.

ABSTRACT**Draft of New Internal Auditing Standards – Potential Impact on the Public Finance Sector**

Internal auditing is a modern tool to manage an organisation, the origins of which can be traced back to the private sector of the United States. It was a response to changing needs and the growing organisational complexity of large corporations. These changes created a need for new services among those charged with governance (members of governing boards and supervisory boards), consisting of examinations that would be objective and independent of operational processes of organisations. In Poland, internal auditing has been present in the public finance sector for over 20 years. The notion was introduced to the legal system at the end of 1998 as one of the consequences of Poland's accession to the European Union. Once the internal auditor profession appeared, a need was observed to define the expected requirements as for defining the scope of audit engagements and their conduct, as well as the requirements for persons who do this job. These issues are defined in the internal auditing standards of the Institute of Internal Auditors (IIA Global). They are uniform for the whole internal audit profession, regardless of an organisation. The standards evolve, too, in order to ensure high quality services provided on their basis. In his article, the author discusses the draft of new global internal auditing standards developed by the IIA Global, subject to international consultation in 2023. The update introduces significant changes to the international internal auditing standards, related, among others, to the duties of internal auditors and heads of internal audit units. The author discusses the potential impact of the update on the public finance sector in Poland, and he indicates hopes and fears related to the draft.

Cezary Ogórek, internal auditor, head of the Internal Audit Team at the Ministry of the Interior and Administration

Key words: internal auditing, international internal auditing standards, public finance, public finance sector