

Modele współpracy biegłego rewidenta z audytorami wewnętrznymi w polskich jednostkach

ELŻBIETA IZABELA SZCZEPANKIEWICZ

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie teoretycznych modeli relacji biegłego rewidenta z audytorami wewnętrznymi w jednostkach oraz warunków doskonalenia współpracy między nimi. W artykule podjęto próbę uporządkowania zagadnień teoretycznych dotyczących relacji i doskonalenia współpracy między biegłym rewidentem a audytem wewnętrznym w jednostkach. Na podstawie przeprowadzonych badań w jednostkach sektora finansów publicznych oraz jednostkach sektora finansowego opisano cztery teoretyczne modele relacji biegłego rewidenta z audytorami wewnętrznymi oraz wnioski na temat praktyki ich stosowania w badanych jednostkach. Przetworzono autorską listę pytań kontrolnych. Pytania te uwzględniają nowe wytyczne Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w kontekście wielu wymagań, które wynikają ze stosowania Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytorów Wewnętrznych. Przedstawiono warunki usprawnienia współpracy obu grup zawodowych. Jako metody badawcze zastosowano analizę krytyczną literatury przedmiotowej, standardów i przepisów prawnych, metodę dedukcyjną oraz syntezę wniosków z analizy.

Słowa kluczowe: rewizja finansowa, biegły rewident, audyt wewnętrzny, relacje z audytorem wewnętrznym.

Abstract

Models of cooperation of the statutory auditor with internal auditors in Polish entities

Purpose: presentation of theoretical models of relations between the statutory auditor and internal auditors in Polish entities and conditions for improving the cooperation between them. The study attempts to organize theoretical issues related to the improvement of the relations and cooperation between the statutory auditor and the internal auditors in the studied units. Based on research conducted in public finance and financial sector entities, four theoretical models of relations between the statutory auditor and internal auditors are described, and conclusions about the practice of using these models in entities are presented. The original list of control questions is also presented in the article. These questions take into account the new guidelines of the International Auditing Standards in the context of many of the requirements that result from the application of the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditors. The article sets out conditions to improve cooperation between the two auditor groups. Methodology: preparing the paper involved a review of literature, current law and regulations, and a critical analysis of internal documents and surveys carried out in the studied public finance sector units and public interest entities.

Keywords: statutory audit, review of financial statement, statutory auditors, internal auditors, relationship with internal audit.

Dr Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, adiunkt, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, elzbieta.szczepankiewicz@ue.poznan.pl

Wstęp

Relacje oraz warunki efektywnej współpracy biegłego rewidenta (BR) z audytem wewnętrznym (AW) od wielu lat są tematem artykułów naukowych na świecie i w Polsce (Mautz 1984; Peacock, Pelfrey 1989; Tiessen, Colson 1990; Maletta 1993; Reinstein i in. 1994; Dunn 1996; Wolf 1997; Haron i in. 2004; Bednarek 2009; Kwasiborski 2009; Szczepankiewicz 2011a, 2011b, 2014; Rosa 2015). Po ostatnim światowym kryzysie finansowym, w wielu jednostkach stały się one tematem dyskusji pomiędzy kierownictwami jednostek, komitetami audytu, AW a BR. Głównym celem dyskusji prowadzonych przez praktyków jest wskazanie warunków zapewnienia wykonania możliwie najszerszego zakresu zadań audytowych, minimalizacji powielania tych samych czynności audytowych w jednostce, współpracy w zakresie identyfikacji czynników ryzyka, wzajemnego uzupełniania wiedzy i doświadczenia oraz przysparzania wartości dodanej w jednostce w celu usprawnienia jej funkcjonowania.

W ostatnich latach organizacje zawodowe BR i AW zintensyfikowały próby poszukiwania rozwiązań formalnych, które mogłyby zapewnić lepszą współpracę BR z AW w jednostkach. Przesłanki wzajemnych relacji i współpracy można znaleźć zarówno w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej (KSRF), Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej (MSRF), jak i Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (MSPZAW).

Celem artykułu jest przedstawienie teoretycznych modeli relacji BR z AW w jednostkach, a także podstawowych warunków i obszarów współpracy pomiędzy nimi¹. W pierwszej części opracowania dokonano analizy obecnie obowiązujących regulacji w tym zakresie. Następnie przedstawiono cztery teoretyczne modele relacji BR z AW w jednostkach oraz przedstawiono wyniki badań na temat praktyki stosowania tych modeli w jednostkach sektora finansów publicznych oraz czterech grupach podmiotów zaliczanych do jednostek zainteresowania publicznego: bankach, zakładach ubezpieczeń, towarzystwach funduszy inwestycyjnych i powszechnych towarzystwach emerytalnych. Efektem rozważań teoretycznych są także aspekty praktyczne, które przedstawiono w formie autorskiej propozycji listy pytań kontrolnych. Pytania te będą przydatne BR od 2018 roku, którzy obowiązkowo stosując się do MSRF², będą musieli ocenić, czy mogą polegać na ustaleniach AW podczas rewizji sprawozdania finansowego. Pytania te uwzględniają nowe wytyczne zawarte w MSRF 610 w kontekście wielu wymagań, które stawia się warunkom organizacyjnym i wynikom pracy audytorów wewnętrznych, aby ich sprawozdania mogły być przydatne BR. Analizę wytycznych MSRF 610 przedstawiono w powiązaniu z MSPZAW. Ponadto przedstawiono podstawowe warunki i obszary współpracy obu grup zawodowych.

¹ Artykuł powstał w ramach projektu międzyuczelnianego nr 51109-XX5 „Teoretyczne i praktyczne aspekty oceny funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym” realizowanego w Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu.

² BR w Polsce będą mieli obowiązek stosować KSRF w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania IAASB (dotychczasowa nazwa MSRF) jako przepisy prawa od 1.01.2018 r. Szerzej na stronie https://www.kibr.org.pl/pl/Proces_wdrazania_MSB (dostęp 24.03.2017).

1. Współpraca biegłego rewidenta z audytem wewnętrznym według standardów

Organizacje zawodowe AW i BR uwzględniły w standardach podstawowe wytyczne w zakresie relacji między audytorami wewnętrznymi i zewnętrznymi. Już w 2001 roku w *MSPZAW 2330. Dokumentowanie informacji* oraz *2440. Przekazywanie wyników*, opracowanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (Internal Institute Auditors – IIA), wskazano podstawowe zasady postępowania audytorów wewnętrznych w zakresie wymiany informacji i koordynacji pracy z innymi osobami spoza jednostki, w tym z BR. Dopiero w 2009 roku, w zmienionym *MSRF 315. Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* szerzej zaakcentowano, że prowadzenie AW w jednostce może mieć duże znaczenie podczas rewizji sprawozdania finansowego. W standardzie tym (paragrafy 14–24 MSRF 315), zalecono BR, aby podczas rewizji sprawozdania finansowego przeprowadził ocenę pięciu wzajemnie powiązanych komponentów systemu kontroli wewnętrznej w jednostce. Ważnym elementem piątego komponentu systemu kontroli wewnętrznej jest funkcja AW w jednostce. W MSRF 315 wyraźnie wskazuje się, że prowadzenie AW w jednostce może mieć znaczenie podczas rewizji sprawozdania finansowego, w szczególności, jeśli AW przeprowadzał zadania audytowe wiążące się ze sprawozdawczością finansową jednostki. Na przykład, jeśli AW realizował zadania z zakresu audytu finansowego lub operacyjnego, w szczególności takie, które dotyczyły oceny:

- systemu kontroli wewnętrznej w rachunkowości, w tym mechanizmów kontroli i zarządzania ryzykiem;
- jednostki, w tym systemu rachunkowości, w zakresie zgodności działania z przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi;
- skuteczności systemu ściągania należności, systemu zamówień, systemu sprzedaży, realizacji inwestycji i umów oraz innych działań operacyjnych znaczących dla rachunkowości jednostki;
- zarządzania bezpieczeństwem informacji, w tym bezpieczeństwa zasobów informacyjnych rachunkowości.

W zmienionym w 2009 r. *MSRF 610. Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych* zawarto nową definicję funkcji AW w jednostce i znacznie szerzej określono istotne warunki wykorzystania sprawozdań AW przez BR podczas czynności prowadzonych w jednostce³. Również w *KSRF nr 1, rozdział VIII – Wykorzystanie podczas badania wyników pracy innych BR, ustaleń AW, kontroli zewnętrznej oraz rzeczoznawców* ogłoszonym w 2010 roku wskazano, że BR może w podczas rewizji finansowej

³ Przed 2009 r. niektóre zagadnienia były regulowane w *MSRF 610. -Analiza wyników rewizji wewnętrznej* z 1995 r. i *MSRF 610. Korzystanie z ustaleń rewizji wewnętrznej* z 2001 r., zmieniony w 2005 r. Jednak w tych standardach w inny sposób postrzegano rolę audytora wewnętrznego w jednostce i traktowano jego raporty.

wykorzystać ustalenia AW jednostki oraz kontroli zewnętrznych dotyczące rzetelności i zgodności informacji zawartych w badanym sprawozdaniu finansowym, ale pod warunkiem uprzedniego upewnienia się, że ustaleniom tym można zaufać (pkt 57 KSRF nr 1).

Od stycznia 2018 roku jeśli BR uzna, że sprawozdania i dokumenty AW mogą mieć znaczenie dla rewizji sprawozdania finansowego i będzie miał zamiar skorzystać z wcześniejszych wyników pracy AW będzie musiał się stosować do postanowień MSRF 610. W par. A1 wskazuje się, że standard ten stosowany jest przy planowaniu zmodyfikowania rodzaju i czasu albo zmniejszenia zakresu procedur badania podczas rewizji sprawozdania finansowego. Wytycznych MSRF 610 nie stosuje się w przypadku bezpośredniego zaangażowania AW przy czynnościach BR.

Zgodnie z MSRF 610, BR musi ustalić, czy i w jakim zakresie może będzie mógł polegać na wynikach pracy audytorów wewnętrznych. BR musi ocenić tzw. „warunki wstępne” możliwości skorzystania z wyników pracy AW. Stosując się do paragrafów: 7, 8, 9, 12 i A4 MSRF 610 biegły musi ocenić w szczególności (Szczepankiewicz 2016, s. 171):

- 1) cele, które realizuje funkcja AW w jednostce;
- 2) zachowanie obiektywizmu, o którym świadczy status funkcji AW w jednostce (umiejscowienie jak najwyżej w strukturze organizacyjnej i niezależność organizacyjna od ocenianych) oraz wpływ, jaki ma on na zdolność audytorów wewnętrznych do zachowania obiektywizmu (stosowanie się do *Kodeksu etyki*);
- 3) kompetencje audytorów wewnętrznych, w tym odpowiednie przygotowanie techniczne i biegłość w ocenianym obszarze, doświadczenie zawodowe, udział w szkoleniach;
- 4) czy AW wykonał czynności przydatne BR z należytą zawodową starannością, a w szczególności czy:
 - wykonuje czynności z zachowaniem reguł metodyki AW (planowanie zadania, realizacja zadania i raportowanie wyników), w tym uzyskał wystarczające dowody do wyciągnięcia racjonalnych wniosków, które zawarł w sprawozdaniu z zadania audytowego;
 - czynności audytora były właściwie nadzorowane, sprawdzone (np. przez kierownika komórki AW, komitet audytu, jeśli był powołany);
 - czynności audytora były właściwie udokumentowane (akta bieżące AW dla danego zadania audytowego);
 - wszelkie wyjątki lub nietypowe zjawiska ujawnione przez AW zostały należycie wyjaśnione przez kierownictwo jednostki;
- 5) czy możliwa jest skuteczna komunikacja i współpraca pomiędzy audytorami wewnętrznymi a BR.

BR, zdaniem autorki, powinien także wziąć pod uwagę wytyczne MSPZAW, które obowiązują audytorów wewnętrznych. W standardach dla audytorów wewnętrznych zawarto m.in. zapisy dotyczące zachowania obiektywizmu, kompetencji audytorów, jakości działania AW w jednostce, zapewnienia należytej staranności przy realizacji zadań audytowych, relacji z innymi osobami kontrolującymi i udostępniania dokumentacji AW osobom trzecim.

W tabeli 1 zawarto wybór MSPZAW, które ułatwią BR ocenę działań AW w jednostce oraz ocenę możliwości skorzystania z wyników pracy audytorów wewnętrznych w powiązaniu z kryteriami zawartymi w wytycznych MSRF 610.

Tabela 1. Wybór z Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego IIA ułatwiających biegłemu rewidentowi ocenę działań audytorów wewnętrznych w jednostce

Kryterium według MSRF 610	Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego	
	Wybrane Standardy Atrybutów i Standardy Realizacji	Wybrane Standardy Wdrożenia do Standardów Atrybutów i Standardów Realizacji (istota regulacji – komentarz autorki)
Obiektywizm	1100 – Niezależność i obiektywizm 1110 – Niezależność organizacyjna 1111 – Bezpośrednia współpraca z radą 1112 – Role zarządzającego AW wykraczające poza AW 1120 – Indywidualny obiektywizm 1130 – Naruszenie niezależności lub obiektywizmu 2060 – Składanie sprawozdań kierownictwu wyższego szczebla i radzie	1110.A1 – AW nie może być narażony w jednostce na jakiegokolwiek próby zmiany lub narzucenia zakresu badania, sposobu wykonywania czynności i treści informacji w sprawozdaniach 1130.A1 – AW nie może co najmniej przez rok oceniać działalności operacyjnej, za którą uprzednio odpowiadał 1130.A3 – AW może świadczyć audyt w obszarach, w których uprzednio świadczył usługi doradcze pod warunkiem, że zapewni obiektywną ocenę
Kompetencje i zapewnienie jakości działania	1200 – Biegłość i należyta staranność zawodowa 1210 – Biegłość 1230 – Ciągły rozwój zawodowy 1300 – Program zapewnienia i poprawy jakości 1311 – Oceny wewnętrzne 1312 – Oceny zewnętrzne 1320 – Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości 2340 – Nadzorowanie zadania	1210.A1 – Jeżeli AW brakuje specjalistycznej wiedzy, umiejętności lub innych kompetencji koniecznych do realizacji zadania audytowego w danej dziedzinie, kierownik komórki audytu musi pozyskać odpowiednią pomoc specjalistów 1210.A2 – AW musi mieć wystarczającą wiedzę na temat szacowania ryzyka oszustwa i sposobów zarządzania tym ryzykiem w jednostce, ale nie oczekuje się od niego posiadania wiedzy specjalistycznej wymaganej od osób, mających obowiązek wykrywania i prowadzenia dochodzeń w sprawie oszustw

ciąg dalszy tabeli 1

Kryterium według MSRF 610	Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego	
	Wybrane Standardy Atrybutów i Standardy Realizacji	Wybrane Standardy Wdrożenia do Standardów Atrybutów i Standardów Realizacji (istota regulacji – komentarz autorki)
		1210.A3 – AW musi posiadać wiedzę o ryzykach oraz mechanizmach kontroli stosowanych w jednostce, w tym związanych z wykorzystaniem narzędzi informatycznych, a także znać najnowsze komputerowe techniki audytu
Należyta staranność zawodowa podczas realizacji zadań audytu	1220 – Należyta staranność zawodowa 2010 – Planowanie 2040 – Zasady i procedury 2070 – Usługodawca zewnętrzny a odpowiedzialność organizacji za AW 2120 – Zarządzanie ryzykiem 2130 – Kontrola 2210 – Cele zadania 2220 – Zakres zadania 2240 – Program zadania 2300 – Wykonywanie zadania 2310 – Zbieranie informacji 2320 – Analiza i ocena 2330 – Dokumentowanie informacji 2340 – Nadzorowanie zadania 2410 – Kryteria informowania 2420 – Jakość informacji 2440 – Przekazywanie wyników 2500 – Monitorowanie postępów	2010.A1 – Roczny plan zadań AW sporządza się na podstawie udokumentowanej oceny ryzyka 1220.A1 – AW podczas badania uwzględnia: – zakres czynności niezbędny do osiągnięcia celów zadania; – istotność, złożoność i znaczenie obszaru badania; – skuteczność i adekwatność procesów: kontroli, zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego; – prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych niezgodności, błędów lub oszustw; – relację kosztu realizacji zadania do potencjalnych korzyści 1220.A2 – Aby działać z należyłą starannością zawodową, audytor powinien rozważyć użycie informatycznych technik audytowych oraz innych technik analizy danych 1220.A3 – AW musi przewidywać możliwość wystąpienia znaczącego ryzyka, które może wpływać na cele, zasoby jednostki lub działalność operacyjną 2120.A1 – AW musi oceniać, w jakim stopniu działalność operacyjna, systemy informatyczne i ład organizacyjny jednostki są narażone na ryzyko związane z:

ciąg dalszy tabeli 1

Kryterium według MSRF 610	Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego	
	Wybrane Standardy Atrybutów i Standardy Realizacji	Wybrane Standardy Wdrożenia do Standardów Atrybutów i Standardów Realizacji (istota regulacji – komentarz autorki)
		<ul style="list-style-type: none"> – osiągnięciem celów strategicznych jednostki, – rzetelnością i wiarygodnością informacji finansowych i operacyjnych, – wydajnością i skutecznością działalności operacyjnej i systemów jednostki, – ochroną aktywów jednostki; – zgodnością z prawem, przepisami, umowami, regulacjami wewnętrznymi, zasadami i procedurami <p>2120.A2 – AW musi brać pod uwagę możliwość wystąpienia oszustwa i sposób zarządzania ryzykiem oszustw w jednostce</p> <p>2130.A1 – AW musi oceniać, czy mechanizmy kontrolne skutecznie i efektywnie reagują na ryzyka, które dotyczą działalności operacyjnej, systemów informatycznych i ładu organizacyjnego w jednostce</p> <p>2210.A1 – AW musi przeprowadzić wstępną ocenę czynników ryzyk, które mogą wystąpić w badanej działalności</p> <p>2210.A2 – AW podczas ustalania celów zadania musi oszacować prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych niezgodności, błędów, oszustw i innych zagrożeń</p> <p>2240.A1 – Program zadania audytowego musi zawierać procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania wyników podczas realizacji zadania audytowego</p> <p>2410.A1 – Sprawozdanie z zadania audytowego musi zawierać opinię i odpowiednie wnioski, a także rekomendacje, zalecenia i plany działań dla poprawy działania jednostki w badanym obszarze</p>

ciąg dalszy tabeli 1

Kryterium według MSRF 610	Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego	
	Wybrane Standardy Atrybutów i Standardy Realizacji	Wybrane Standardy Wdrożenia do Standardów Atrybutów i Standardów Realizacji (istota regulacji – komentarz autorki)
		2500.A1 – Kierownik komórki AW musi ustanowić proces monitorowania realizacji zaleceń i upewnić się, że decyzje kierownictwa zostały skutecznie wdrożone lub też kierownictwo jednostki zaakceptowało ryzyko niepodejmowania działań zalecanych przez audytora
Komunikowanie się z BR	2330 – Dokumentowanie informacji 2440 – Przekazywanie wyników	2330.A1 – Kierownik komórki AW musi kontrolować dostęp do dokumentacji audytu. W przypadku udostępnienia takiej dokumentacji osobom z zewnątrz musi uzyskać zgodę kierownictwa jednostki i/lub opinię prawną 2440.A1 – Kierownik komórki AW odpowiada za przekazanie sprawozdań z zadań audytowych osobom, które podejmują decyzję w zakresie realizacji zaleceń audytora 2440.A2 – Przed udostępnieniem wyników osobom spoza jednostki kierownik komórki AW musi: ocenić potencjalne ryzyko dla jednostki; skonsultować się odpowiednio z kierownictwem jednostki i/lub radcą prawnym i kontrolować rozpowszechnianie wyników, aby ograniczyć możliwość ich niewłaściwego wykorzystania

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*, 2016, www.iaa.org.pl (dostęp 16.03.2017).

MSPZAW 2330.A1 zawiera podstawowe zapisy wskazujące AW zasady udostępniania dokumentacji AW osobom trzecim. W praktyce badanych jednostek zasady udostępniania dokumentacji AW określone zostały w *Karcie audytu wewnętrznego* lub *Regulaminie audytu wewnętrznego*. Niemal we wszystkich analizowanych przez autorkę tego

typu dokumentach w badanych jednostkach widniał zapis, że udostępnienie dokumentacji i raportów z AW odbywa się za zgodą kierownika komórki AW i kierownika jednostki (prezesa zarządu) (Szczepankiewicz 2014, s. 190–191). Ponadto zgodnie ze MSPZAW 2440.A2 kierownik komórki AW przed udostępnieniem wyników osobom spoza jednostki musi ocenić potencjalne ryzyko dla jednostki, skonsultować się odpowiednio z kierownictwem jednostki i/lub radcą prawnym, kontrolować rozpowszechnianie sprawozdań audytorów wewnętrznych, aby ograniczyć możliwość ich niewłaściwego wykorzystania. W praktyce wymagało to przyjęcia odpowiednich procedur w zakresie odpowiedzialności wszystkich członków firmy BR za powierzoną dokumentację AW.

Po ustaleniu, czy istnieje możliwość skorzystania z dokumentacji AW, BR może przeanalizować pozostałe warunki wynikające z paragrafów 7–12 MSRF 610 oraz ocenić, jaki wpływ na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur rewizji finansowej mogą mieć wcześniej przeprowadzone i udokumentowane czynności AW. Szczegółowe procedury badania BR w tym aspekcie określone zostały w par. A6 MSRF 610.

Mając na uwadze wytyczne zawarte w paragrafach 7–12 i A4 MSRF 610 w powiązaniu ze MSPZAW, autorka wskazuje przykładowe pytania (tab. 2), które od 2018 roku mogą ułatwić BR ocenę możliwości korzystania z wyników pracy audytorów wewnętrznych w jednostce.

Tabela 2. Przykładowe pytania ułatwiające BR ocenę możliwości skorzystania z wyników pracy AW podczas rewizji finansowej

Kryterium	Treść przykładowych pytań uwzględniających wytyczne MSRF 610
Obiektywizm	<p>Czy audytorzy wewnętrzni (AW) składają sprawozdania osobom (organom) sprawującym nadzór (zarządowi, radzie nadzorczej, komitetowi audytu, jednostce nadzorującej) lub osobie upoważnionej odpowiedniego szczebla?</p> <p>Czy AW mają bezpośredni i nieograniczony dostęp do osób sprawujących nadzór?</p> <p>Czy AW są wolni od konfliktów interesów (nie zarządzają ocenianymi obszarami)?</p> <p>Czy osoby (organy) sprawujące nadzór kontrolują decyzje personalne w komórce AW?</p> <p>Czy istnieją jakiegokolwiek ograniczenia, restrykcje lub inne formy naruszenia niezależności co do możliwości wyrażenia obiektywnej oceny przez audytorów nałożone na AW przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór?</p> <p>Czy i w jakim zakresie kierownictwo korzysta z zaleceń AW i w jaki sposób działania te są ewidencjonowane?</p>
Kompetencje i zapewnienie jakości działania	<p>Czy AW są członkami odpowiednich organizacji zawodowych (na przykład IIA, ISACA i innych)?</p> <p>Czy AW mają odpowiednie przygotowanie techniczne, w tym znajomość zagadnień IT oraz doświadczenie w pracy na zajmowanych stanowiskach?</p> <p>Czy zostały ustalone zasady zatrudniania, szkolenia, ścieżki rozwoju zawodowego AW?</p>

ciąg dalszy tabeli 2

Kryterium	Treść przykładowych pytań uwzględniających wytyczne MSRF 610
Należyta staranność zawodowa podczas realizacji zadań audytu	<p>Czy czynności wykonywane przez AW są należycie planowane, nadzorowane przez kierownika AW i dokumentowane?</p> <p>Czy w jednostce istnieją i są aktualne takie dokumenty, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Księga Procedur AW lub inne podobne dokumenty określające metodykę; – dokumentacja stała – karta (regulamin) audytu wewnętrznego, plany roczne i strategiczne sporządzane na podstawie analizy ryzyka; – dokumentacja bieżąca AW, w tym programy zadań audytowych, listy kontrolne, itp.?
Komunikowanie się z BR	<p>Czy AW wyrażają wolę podejmowania współpracy z BR?</p> <p>Czy AW mogą formalnie komunikować się z BR?</p> <p>Czy w jednostce istnieje dokument (na przykład Karta lub Regulamin audytu wewnętrznego), który określa prawa i obowiązki AW w relacjach z BR?</p> <p>Czy AW uczestniczą w niektórych czynnościach BR, np. analizie ryzyka jednostki, ocenie mechanizmów kontrolnych i innych komponentów systemu kontroli wewnętrznej?</p> <p>Czy AW i BR wzajemnie korzystają z doświadczenia zawodowego w zakresie metodyki badania, w szczególności w specyficznych obszarach oceny, np. realizacji umów strategicznych, wykorzystania i bezpieczeństwa zasobów informatycznych rachunkowości, identyfikacji i analizy czynników ryzyka dla jednostki wpływających na kontynuowanie działalności?</p> <p>Czy spotkania między AW i BR następują w odpowiednich odstępach czasu w danym okresie badania?</p> <p>Czy BR jest zawiadamiany i posiada dostęp do stosownych sprawozdań i dokumentów AW?</p> <p>Czy BR jest informowany o wszelkich znaczących sprawach napotkanych przez AW, jeżeli mogą one wpływać na rewizję finansową?</p> <p>Czy BR informuje AW (komórkę) o wszelkich znaczących sprawach, które mogą mieć wpływ na funkcję AW?</p> <p>Czy AW zostali uprawnieni w jednostce do realizacji monitorowania realizacji zaleceń BR?</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafu A4 MSRF 610 (2010);
Definicja audytu wewnętrznego...

1. Modele relacji biegłego rewidenta z audytorami wewnętrznymi w jednostce

Na podstawie przeprowadzonych badań w 2016 roku w jednostkach sektora finansów publicznych (JSFP) oraz jednostkach zainteresowania publicznego (JZP), których sprawozdania finansowe podlegają rewizji finansowej i w których utworzono komórkę AW,

zdaniem autorki, można opisać cztery teoretyczne modele relacji BR z audytorami we-wnętrznymi. Modele te uszeregowano pod względem charakteru relacji – od nieformalnych do w pełni sformalizowanych w jednostkach. Są to:

- 1) Model I – Niezależne czynności BR i AW, charakteryzujące się brakiem komunikacji i współpracy.
- 2) Model II – Równoległe czynności BR i AW, charakteryzujące się niewielkim stopniem nieformalnej komunikacji.
- 3) Model III – Współpraca BR z AW, charakteryzująca się dążeniem do regularnej komunikacji, podejmowaniem wspólnych czynności w zakresie analizy ryzyka i niektórych testów.
- 4) Model IV – Zintegrowana współpraca BR i AW, charakteryzująca się wysokim poziomem komunikacji i współpracy, wymianą wiedzy i doświadczenia; audytorzy planują przyszłe działania i traktują się jak partnerzy.

Jako kryteria porównań poszczególnych modeli przyjęto zagadnienia, które mogą stanowić płaszczyznę współpracy pomiędzy BR a AW oraz pozwolą na doskonalenie tych relacji w przyszłości:

- 1) charakter relacji (forma komunikacji) pomiędzy BR a audytorami wewnętrznymi;
- 2) identyfikacja i analiza ryzyka w jednostce;
- 3) planowanie zadań audytowych (terminy i zakres);
- 4) wymiana wiedzy na temat procedur, metod i narzędzi wykorzystywanych podczas badania;
- 5) stopień korzystania z raportów drugiej strony;
- 6) dokumentowanie wspólnych czynności;
- 7) sposób oceny relacji pomiędzy BR i AW.

Charakterystykę modeli relacji BR z AW na podstawie badań autorki w JSFP oraz JZP zaprezentowano w tabeli 3.

Rozwój współpracy pomiędzy BR a AW powinien być procesem ciągłym. Relacje nieformalne (jak w modelu I i II) powinny ewoluować od najprostszych ustaleń między stronami do tych bardziej zaawansowanych, czyli modelu III i IV (pełnej współpracy). Wówczas wspólne czynności BR i AW staną się ważnym elementem wspierającym system kontroli wewnętrznej i skuteczne zarządzanie ryzykiem w jednostce. Należy pamiętać, że proces ewoluowania relacji, czyli przechodzenia do kolejnego modelu relacji w jednostkach, jest uzależniony od wielu czynników. Na ten proces wpływ mają zarówno obecne regulacje i wymogi stawiane przed biegłymi rewidentami i audytorami wewnętrznymi, jak również osobowość i umiejętności społeczne audytorów wewnętrznych i zewnętrznych.

Tabela 3. Modele teoretyczne relacji BR z AW w jednostkach

Kryterium	Model I	Model II	Model III	Model IV
charakter relacji	nieformalny	nieformalny	częściowo formalny	sformalizowany
Identyfikacja i analiza ryzyka	Odrębne działania BR i AW. Brak jakichkolwiek konsultacji i współpracy	Odrębne działania BR i AW. Brak konsultacji lub ograniczona wymiana informacji w określonych obszarach skutkuje niezależnymi działaniami, powtarzaniem pewnego zakresu czynności	Przyjęto regulacje formalne w tym zakresie w jednostce, ale występuje różny zakres identyfikacji i analizy ryzyka przeprowadzanej przez BR i AW. Wzajemne konsultacje, ale czynności odrębne z wykorzystaniem wyników prac drugiej strony	Przyjęto regulacje formalne w tym zakresie w jednostce. Wzajemne konsultacje i pełna współpraca, ustalenie planu identyfikacji, analizy i dokumentowanie ryzyka dla AW, aby nie powielać prac i obszarów badania. Wykorzystywanie testów i analiz wykonanych przez AW. Udział lub pomoc AW przy czynnościach BR
Planowanie zadań audytowych (terminy i zakres)		Odrębne planowanie audytów. Możliwa konsultacja terminów i zakresu dodatkowych zadań dla AW dotyczących wykrytych nieprawidłowości przez BR	Wzajemna konsultacja terminów nienakładania się czynności audytowych, w tych samych komórkach organizacyjnych oraz ustalanie zakresu czynności AW, których wyniki może wykorzystać BR oraz zakresu monitorowania zaleceń BR. Ustalenie obszarów współpracy	Wzajemne konsultacje i pełna współpraca z możliwością podziału zadań i zakresu pomiędzy obie strony, lub świadczenie wzajemnej pomocy pomiędzy stronami

ciąg dalszy tabeli 3

Kryterium	Model I	Model II	Model III	Model IV
Wymiana wiedzy na temat procedur, metod i narzędzi wykorzystywanych podczas badania	Nie istnieje	Nie istnieje lub istnieje na poziomie koniecznym do przeprowadzenia monitorowania realizacji założeń BR	Wymiana wiedzy na temat procedur, metod i narzędzi wykorzystywanych podczas identyfikacji i analizy ryzyka, testów mechanizmów kontrolnych i innych czynności wynikających z metodyki audytu. Wzajemna wymiana doświadczeń w obszarach współpracy	
Stopień korzystania z raportów drugiej strony	Nie korzystają z raportów drugiej strony	Może wystąpić nieformalna współpraca i częściowe korzystanie z raportów drugiej strony. Często brak regulacji formalnych w tym zakresie w jednostce	Przyjęto regulacje formalne w tym zakresie w jednostce, w których ustalono zasady wykorzystania raportów drugiej strony. Częściowe lub pełne poleganie na wynikach drugiej strony, w zależności od weryfikacji przydatności raportów (a dla BR dodatkowo uwzględnienie wytycznych MSRF 610)	Możliwe wykorzystywanie testów i analiz wykonanych drugą stroną. Dla AW pełne poleganie na wynikach BR. Dla BR częściowe lub pełne poleganie w zależności od weryfikacji w świetle MSRF 610
Dokumentowanie wspólnych czynności	Nie istnieje	Nie istnieje	Przyjęto regulacje formalne w tym zakresie w jednostce, określające zakres i formę dokumentowania	
Sposób oceny relacji pomiędzy BR i audytorem wewnętrznym	Nie istnieje	Podjęwane próby podjęcia współpracy w kolejnych okresach	Wzajemna ocena jakości współpracy i próby jej doskonalenia np. w formie ankiety samooceny i/lub ankiety oceny. Informowanie rady nadzorczej/komitetu audytu o jakości tej współpracy i planowanych działaniach w przyszłości w celu doskonalenia współpracy	

Źródło: opracowanie własne.

2. Stosowanie modeli relacji biegłego rewidenta z audytem wewnętrznym w jednostkach

Badania autorki⁴ potwierdziły, że w mniejszych JSFP dominuje model I i II, czyli relacje między BR a AW mają charakter nieformalny i zazwyczaj nie występuje planowanie jakichkolwiek wspólnych działań w jednostce. Model I występuje głównie w tych jednostkach, w których AW wykonywany jest przez audytora niezatrudnionego w jedno-stce. W większych JSFP (jak urzędy miasta, urzędy marszałkowskie) dominują modele II i III. W jednostkach tych częściej podejmowane są próby podjęcia współpracy w kolejnych okresach i sformalizowania pewnych procedur dotyczących współpracy. Większe jednostki odchodzą od stosowania modelu I, ale jeszcze nie występuje w nich model IV. W tych jednostkach od 2002 roku funkcjonują komórki AW, a także zazwyczaj przez wiele lat korzysta się z usług tej samej firmy BR, dlatego możliwe jest rozwijanie współpracy i wymiana wiedzy pomiędzy audytorami wewnętrznymi i BR. W badanych jednostkach relacje między AW a BR zazwyczaj koordynuje główny księgowy lub kierownik jednostki. W JSFP nie funkcjonują komitety audytu.

W towarzystwach funduszy inwestycyjnych (TFI) dopiero w 2013 r. wprowadzono obowiązek AW, a w powszechnych towarzystwach emerytalnych (PTE) dotychczas nie wprowadzono formalnego obowiązku jego prowadzenia. W TFI, zgodnie z przepisami, AW może prowadzić wewnętrzna komórka organizacyjna, specjalista zatrudniony z zewnątrz lub zarząd TFI (rozporządzenie z dnia 30 kwietnia 2013 r.). Również w połowie PTE, pomimo braku formalnego obowiązku, występuje podobnie realizowana funkcja AW. W PTE nie ma także obowiązku powoływania komitetów audytu (art. 86 ust. 2 Ustawy z 7maja 2009 r. o biegłych rewidentach...). W TFI powołano komitety audytu lub funkcję tą realizuje rada nadzorcza. Ze względu na powyższe uwarunkowania w obu typach podmiotów dominuje model I i II relacji pomiędzy BR a osobą wykonującą zadania AW.

W badanych bankach komercyjnych, ze względu na fakt obowiązkowego istnienia komitetów audytu od 2010 roku i wieloletnią tradycję posiadania komórek AW (najczęściej: departamentu audytu, departamentu audytu i kontroli), dominuje model III, a w niektórych dąży się do zbliżenia współpracy charakterystycznej dla modelu IV. W bankach spółdzielczych nadal występują modele I i II, a w bankach je zrzeszających występuje model II. Należy wspomnieć, że sektor banków spółdzielczych nie ma obowiązku powoływania komitetu audytu (art. 86 ust. 2 Ustawy z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach...).

⁴ Badania pilotażowe przeprowadzono w latach 2015–2016 w 32 JSF, w 33% banków komercyjnych, 100% banków zrzeszających banki spółdzielcze, w 60% PTE, 30% zakładów ubezpieczeń i 40% TFI.

W zakładach ubezpieczeń również od 2010 roku powołano komitety audytu, a po wejściu w życie zaleceń dyrektywy *Solvency II* oraz wdrożeniu zintegrowanych systemów zarządzania oraz MSPZAW w latach 2011–2012 roku podjęto próby odejścia od modeli I i II na rzecz modelu III, a w przyszłości planuje się wdrożenie modelu IV. W 2010 roku w większości zakładów ubezpieczeń dominował jeszcze model II (Raport PIU 2011, s. 19).

Na skuteczność wdrożenia pełnego modelu IV w JZP, zdaniem autorki, znaczący wpływ mają dwa odrębne czynniki:

- 1) istnienie komitetu audytu w jednostce,
- 2) obowiązek okresowej rotacji firm BR, wynikający z zapisów ustawy o biegłych re-widentach.

Badania autorki potwierdziły, że zasadniczą rolę w relacjach BR z AW w badanych JZP odgrywa komitet audytu⁵. W pozostałych JZP, których sprawozdania podlegają badaniu, a które nie mają obowiązku powołania komitetu audytu, nadzór nad rewizją finansową i relacjami z komórką AW (jeśli została w jednostce powołana) sprawuje rada nadzorcza lub inny organ nadzorczy. W tej sytuacji w niektórych przypadkach wystąpiła mniejsza dbałość o doskonalenie współpracy i wymianę wiedzy pomiędzy BR a AW. Rada nadzorcza bardziej skupiała się nad wyborem i nadzorem nad czyn-nościami BR.

Podstawowym zadaniem komitetu audytu w JZP jest wspieranie rady nadzorczej, jako statutowego organu jednostki, w wykonywaniu jej obowiązków kontrolnych i nadzorczych (Kwasiborski, 2009, s. 92; Szczepankiewicz, 2011, s. 109–115). Komitet audytu ma za zadanie dbać o właściwą komunikację pomiędzy zarządem, kierownic-twem operacyjnym, pracownikami jednostki a audytorami wewnętrznymi i BR, a także czuwać nad zapewnieniem niezależności komórki AW i BR. W odniesieniu do funkcji współpracy BR z AW komitet audytu jest zobowiązany w szczególności do (Szczepankiewicz 2010, s. 67–82):

- 1) ustalenia zakresu badania oraz warunków umowy z zawieranej z BR;
- 2) koordynacji relacji i prac BR z audytorami wewnętrznymi;
- 3) czuwania nad zapewnieniem niezależności BR⁶ i jakości rewizji finansowej⁷;
- 4) analizy i dyskusji z BR⁸ na temat uchybień i nieprawidłowości systemu kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie prowadzenia badania.

⁵ Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym określa podstawowe zadania komitetu audytu.

⁶ Dyskusja w sprawie zasad zapewnienia niezależności BR trwa od wielu lat, zanim weszła w życie dyrektywa 2006/46/UE, np.: *Projekt zalecenia Komisji UE 2000*, s. 21–64.

⁷ Szerzej o problemach zapewnienia jakości rewizji finansowej w: (Szczepankiewicz, 2010, s. 67–82; Ambroziak, Chmielewski, 2011, s. 211–219).

⁸ Zgodnie z MSRF 265. *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej* BR ma obowiązek pisemnie informować komitet audytu o znaczących nieprawidłowościach systemu kontroli wewnętrznej jednostki, które ustalił podczas rewizji.

Należy także wspomnieć, że w 2010 roku⁹ w nowym KSRF nr 1 – w rozdziale XIII – *Komunikowanie się z komitetami audytu działającymi w JZP* zobligowano BR wykonujących czynności rewizji finansowej w JZP do współpracy z komitetem audytu (88 KSRF nr 1). Biegły ma prawo przedyskutować z komitetem audytu różne kwestie dotyczące prowadzonej rewizji finansowej w jednostce, w szczególności na temat:

- 1) zagadnień ważnych dla rady nadzorczej i komitetu audytu, takie jak: istotne słabości systemu kontroli wewnętrznej, w tym niezależności AW i jakości realizowanych zadań audytowych, a także wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa lub personelu oraz próby lub popełnienie oszustwa;
- 2) zagrożenia, ryzyka zdarzeń i warunków, które mogą rzutować na zdolność jednostki do kontynuowania działalności, w tym jakości identyfikowania i szacowania ryzyka przez AW;
- 3) opóźnienia w przekazywaniu przez kierownictwo BR wymaganych informacji;
- 4) niedostępności informacji, w tym z wcześniejszych ustaleń AW;
- 5) korekt zaproponowanych przez BR w wyniku badania, które powinny być uwzględnione przez kierownictwo jednostki, ponieważ mają istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, w tym monitorowania ich realizacji przez AW;
- 6) ograniczeń i nacisków na BR przez kierownictwo;
- 7) rozbieżności poglądów pomiędzy kierownictwem a BR na temat zagadnień, znaczących dla sprawozdania finansowego lub opinii BR, ze wskazaniem, czy dany problem został rozstrzygnięty;
- 8) innych zagadnień, które uzgodniono w warunkach umowy o badanie sprawozdania finansowego.

Z badań wynika, że w większości badanych JZP, w których powołano komórkę AW oraz komitet audytu, podjęto już próbę stworzenia zintegrowanego programu audytu, który ma za zadanie zapewnić możliwie najlepszą koordynację zadań i współpracy BR z AW. W ramach zintegrowanego programu audytu najczęściej formalizowano następujące obszary współpracy:

- 1) doskonalenie metod, narzędzi i technik badania w audycie wewnętrznym oraz audycie zewnętrznym, w tym wykorzystanie najnowocześniejszych komputerowych narzędzi audytowych;
- 2) prezentacja zasad i struktury systemu kontroli wewnętrznej w jednostce;
- 3) współpraca w oszacowaniu ryzyka;

⁹ Na świecie, wiele dekad temu, ogłoszono standardy i wytyczne w tym zakresie. Pod koniec lat 80. AICPA w USA w 1988 r. wydał standard rewizji finansowej SAS 61 (*Communication With Audit Committees*). Obecnie aspekty te reguluje SAS 114 (*The Auditor's Communication with Those Charge with Governance*) z 2006 r., który zastąpił SAS 61. W 1991 r. ogłoszono także Standard SAS 65 (*The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*). Podobnie postąpił Kanadyjski Instytut Biegłych Rewidentów (CICA), który wydał koncepcję ramową w 1994 r.

- 4) współpraca BR i audytorów wewnętrznych w trakcie czynności audytowych oraz wzajemne korzystanie z raportów;
- 5) analiza wyników w aspekcie funkcjonowania, monitorowania i doskonalenia systemu kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem.

Przykładowo, Polska Izba Ubezpieczeń (PIU) w ramach zadań komitetu audytu dotyczących monitorowania skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i AW oraz wykonywania czynności rewizji finansowej w zakładach ubezpieczeń, wskazuje, że podejmowanie działań w obszarze koordynacji współpracy pomiędzy BR a AW po-winno polegać na wspólnej (Raport PIU 2011, s. 15):

- dyskusji na temat rocznego planu AW i zakresu badania sprawozdania finansowego, w tym metodyki identyfikacji i analizy ryzyka;
- ocenie koordynacji pracy pomiędzy audytorami, czy czynności audytorów są dublowane oraz przyczyny dublowania prac;
- weryfikacji sprawozdań finansowych i dyskusja pomiędzy audytorami na temat słabości w systemie kontroli wewnętrznej, które zidentyfikowano podczas badania;
- ocenie wyników monitoringu realizacji przez jednostkę rekomendacji wydanych w ramach badania sprawozdań finansowych;
 - ocenie wykorzystania wyników pracy audytorów wewnętrznych i BR dla celów corocznej oceny systemu kontroli wewnętrznej i skuteczności zarządzania ryzykiem;
- weryfikacji zapewnienia niezależności audytorów w wyrażaniu swoich opinii w sprawozdaniach (z AW i zewnętrznego).

W niektórych zakładach ubezpieczeń na podstawie wytycznych PIU dla każdego obszaru ustalano:

- 1) planowany stopień wzajemnego wykorzystania wyników pracy przez audytorów wewnętrznych i BR;
- 2) planowany termin wykonania poszczególnych zadań audytowych i rewizji finansowej;
- 3) osoby odpowiedzialne za realizację danego obszaru ze strony komórki AW i ze strony BR;
- 4) szczegółowy wykaz czynności procesów oraz testów mechanizmów kontrolnych, które będą wykorzystane przez drugą stronę.

Zgodnie z wytycznymi PIU w zakładach ubezpieczeń na potrzeby realizacji warunków współpracy jednoznacznie zidentyfikowano mechanizmy kontrolne. Każdy me-chanizm opisano w następujący sposób (Raport PIU 2011, s. 25):

- 1) nazwa mechanizmu kontrolnego,
- 2) opis mechanizmu kontrolnego,
- 3) metoda testowania,
- 4) wielkość próby,
- 5) sposób wyboru próby,
- 6) określenie populacji,

- 7) sposób udokumentowania mechanizmu kontrolnego,
- 8) strategia ponownego przetestowania przez drugą stronę,
- 9) procedury aktualizujące prace wykonane (jeśli wymagają tego procedury i me-todyka wewnętrzna stron),
- 10) informacja o ograniczeniach w rozpowszechnianiu i wykorzystywaniu wyników prac,
- 11) podpisy osób nadzorujących badanie (kluczowego BR oraz kierownika komórki audytu).

Należy także wspomnieć, że najczęściej porozumienia o warunkach współpracy pomiędzy BR a AW w jednostkach są podpisywane w IV kwartale roku poprzedzającego rok, którego współpraca ma dotyczyć. Treść porozumień uwzględnia plan zadań AW na kolejny rok oraz obszary współpracy. Porozumienia są zatwierdzane przez organ nadzorujący komórkę AW, czyli komitety audytu oraz prezesów zarządu. Jeśli w karcie (regulaminie) AW uregulowano wewnętrzną procedurę dotyczącą współpracy z BR to jej zapisy muszą być zgodne z zawartym porozumieniem o warunkach współpracy. Jeśli zapisy te odbiegały od zawartego porozumienia to dokonywano modyfikacji karty (regulaminie) AW. Dogodnym terminem aktualizacji warunków współpracy na kolejny rok jest zakończenie badania sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy przez BR. Należy podkreślić, że szczególnym zagadnieniem praktycznym jest współpraca w pierwszym roku badania sprawozdania jednostki przez nowego BR¹⁰.

3. Obszary współpracy biegłego rewidenta z audytem wewnętrznym w jednostkach

BR przystępując do badania sprawozdania finansowego musi ocenić system kontroli wewnętrznej, a w szczególności zbadać i ocenić (paragrafy 14–24 MSRF 315):
– czy kierownictwo jednostki, pod nadzorem osób (organów) sprawujących kontrolę (nadzór), stworzyło i utrzymuje kulturę uczciwości i etycznego zachowania;

¹⁰ Termin wyboru nowego BR dla jednostki nie pozwala BR na efektywną współpracę z AW w pierwszym roku badania, ponieważ nie może on uczestniczyć w etapie planowania zadań audytowych AW na nowy rok obrotowy oraz ustalenie podczas tego planowania obszarów współpracy. W pierwszym roku dla nowego BR jednostka i procesy w niej funkcjonujące są nowe. Dlatego wielu biegłych przyjmuje strategię niewykorzystywania wyników pracy audytu wewnętrznego w stopniu, w jakim wykorzystywał te wyniki poprzedni biegły, i w jakim została ona wstępnie ustalona podczas planowania z poprzednim BR. Nowy BR zazwyczaj sam przeprowadza analizę procesów, identyfikację czynników ryzyka, mechanizmów kontroli oraz je testuje. Również, z tych samych powodów, AW decyduje się na niewykorzystywanie wyników nowego BR. Zawsze w chwili wyboru nowego BR podpisane z poprzednim biegłym porozumienie o warunkach współpracy z AW traci moc prawną. Dlatego należy zorganizować spotkanie nowego BR z AW w celu potwierdzenia, czy i jakie ustalenia będą respektowane przez nowego biegłego. AW powinien wskazać nowemu biegłemu wszystkie obszary, na których najbardziej mu zależy na współpracy. Nowe ustalenia dotyczące współpracy obu stron należy udokumentować w formie nowego porozumienia o warunkach współpracy.

- czy mocne strony poszczególnych elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie należyłą podstawę dla innych elementów systemu kontroli wewnętrznej;
- czy słabości środowiska kontroli nie mają negatywnego wpływu na inne elementy systemu kontroli wewnętrznej;
- czy przekazywano oraz wdrożono zasady uczciwości i wartości etycznych;
- kompetencje kadr i proces ich podnoszenia;
- udział osób sprawujących nadzór w stymulacji doceniania kontroli oraz ich zaangażowanie w nadzór nad działalnością jednostki;
- filozofię i styl działania kierownictwa obejmujące podejście do podejmowania i zarządzania ryzykiem, postawę wobec funkcji księgowości, sprawozdawczości finansowej, szacowania wartości i przetwarzania danych;
- strukturę organizacyjną;
- przydzielanie uprawnień i odpowiedzialności oraz delegowanie uprawnień do zatwierdzania (autoryzacji) operacji, wydatków i raportowania;
- zasady i praktykę polityki personalnej, w tym: nabór, selekcja, szkolenia, ocena, wynagradzanie;
- czy w jednostce realizowane są następujące elementy procesu oceny i zarządzania ryzykiem: ryzyko gospodarcze (w tym znaczące dla celów sprawozdawczości finansowej), znaczenie tego ryzyka dla zapewnienia wiarygodnej sprawozdawczości, prawdopodobieństwo wystąpienia tego ryzyka oraz zarządzanie tym ryzykiem, czyli czy kierownictwo na bieżąco decyduje o podejmowaniu działań stanowiących reakcję na zidentyfikowane ryzyko;
- czynniki ryzyka: zmiany w środowisku operacyjnym, postawę nowego personelu, nowe i zreorganizowane systemy informacyjne, nagły wzrost jednostki, nowe technologie, nowe rodzaje produktów lub działalności gospodarczej, rozszerzenie działalności za granicą oraz nowe przepisy w zakresie rachunkowości;
- zasady wymiany informacji między kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór;
- informacje przekazywane interesariuszom zewnętrznym, w tym podmiotom sprawującym nadzór, np. Komisji Nadzoru Finansowego itp.;
- organizację systemu informacyjnego w jednostce opartego na technice informatycznej (IT);
- organizację systemu informatycznego znaczącego dla sprawozdawczości finansowej w skład, którego wchodzi system księgowości;
- organizację systemu informacyjnego związanego z celami sprawozdawczości finansowej;
- procesy komunikowania w jednostce;
- sposób, w jaki jednostka zareagowała na ryzyko stosowania systemów informatycznych do obsługi rachunkowości i sprawozdawczości, a zwłaszcza ryzyka związane ze środowiskiem informatycznym i technologią informatyczną, w tym szczegółowe zasady i procedury, które przyjęto w jednostce w formie: przeglądów wyników, elektronicznego przetwarzania informacji i kontroli aplikacyjnych oraz ogólnych, kontroli fizycznych oraz podziału uprawnień i obowiązków;

- główne działania kontrolne podejmowane przez kierownictwo jednostki w celu nadzorowania prawidłowości procesu sprawozdawczości finansowej;
- sposoby inicjowania przez jednostkę działań zaradczych korygujących słabości kontroli wewnętrznej, w tym działania kontrolne, które są znaczące dla badania sprawozdania finansowego;
- źródło informacji służących do prowadzenia bieżących i okresowych działań nadzorczych przez kierownictwo, a także na podstawie czego kierownictwo uznało, że otrzymywane informacje są wystarczająco wiarygodne do realizacji nadzoru;
- szczegółowe zasady i procedury, które przyjęto w jednostce w formie: bieżącego sprawowania wewnętrznej kontroli, realizacji funkcji AW oraz informacji uzyskiwanych od stron zewnętrznych.

Wskazane tu zagadnienia mają stworzyć BR pogląd na strukturę kontroli wewnętrznej w jednostce i jej wpływ na badanie sprawozdania finansowego. Tak szeroki zakres informacji pozwalający ocenić efektywność i jakość systemu kontroli wewnętrznej BR może uzyskać od audytorów wewnętrznych, których podstawowym przedmiotem oceny w każdym zadaniu audytowym jest ocena systemu kontroli wewnętrznej i procesów zarządzania ryzykiem¹¹. Zatem AW ma najszerszą wiedzę na temat poszczególnych komponentów systemu kontroli wewnętrznej w jednostce, który definiuje MSRF 315, czyli: środowisko kontroli, proces oceny ryzyka przez jednostkę, system informacyjny i informatyczny rachunkowości, działania kontrolne (zasady, procedury, czynności) i nadzorowanie kontroli. Natomiast AW może korzystać z wiedzy BR na temat metodyki (metod, narzędzi, testów) badania oraz z doświadczenia, które zdobył badając wiele różnych jednostek. W taki sposób, oczywiście przy zachowaniu zasady poufności, mogą przenosić się dobre praktyki z jednych jednostek do innych.

Zakończenie

Podsumowując, można stwierdzić, że zarówno w standardach BR, jak i standardach audytorów wewnętrznych, obie organizacje zawodowe podkreślają, że współpraca BR z AW w jednostce może dać obopólne korzyści. Współpraca ta może pozwolić AW lepiej i skuteczniej realizować zadania audytu, a BR odciążyć od powtarzania niektórych procedur podczas rewizji finansowej. Niezbędnym tego warunkiem jest jednak systematyczna współpraca polegająca między innymi na wzajemnym informowaniu o zagadnieniach, które będą wymagały szczegółowego zbadania podczas realizacji czynności AW lub rewizji finansowej w kolejnym roku obrotowym. AW powinien informować BR o planach i ustaleniach AW, a BR informować AW o zagadnieniach, które mogą być dla niego istotne.

¹¹ Definicję audytu wewnętrznego zawiera dokument IIA: *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*, 2016, www.iaa.org.pl (dostęp 16.03.2017).

Jednak, analizując dokładniej standardy obu organizacji zawodowych można wysnuć wniosek, że organizacje te albo nie prowadziły wspólnych dyskusji nad rozwiązaniem problemów w zakresie doskonalenia współpracy BR i AW, albo prowadzone dyskusje nie doprowadziły do wspólnych, szczegółowych ustaleń. MSRF (ostania wersja z grudnia 2013 r.) oraz MSPZAW (ostatnia wersja z września 2016 r.) nadal mają niespójne szczegółowe wytyczne w zakresie współpracy BR z AW. Zatem organizacje te nie ogłosiły wspólnego stanowiska w zakresie poprawienia współpracy audytorów wewnętrznych i zewnętrznych, które doprowadziłoby do doskonalenia relacji co najmniej na poziomie modelu III i IV.

Zdaniem autorki, wspólne podejście w regulacjach zawodowych, chociażby ogłoszenia wspólnego stanowiska w formie „dobrych praktyk współpracy między audytem BR a AW”, oczywiście przy zachowaniu wytycznych dotyczących zapewnienia pełnej niezależności w wyrażaniu opinii z badania, mogłoby przynieść wiele korzyści dla jednostek. Do korzyści tych można zaliczyć co najmniej:

- przyjęcie i realizację zintegrowanego planu pracy audytorów wewnętrznych z czynnościami BR;
- uzgodnienie terminów audytów, które wpływa na zmniejszenie zakłóceń w codziennej działalności badanych jednostek organizacyjnych;
 - w wyniku wymiany wiedzy między AW i BR o jednostce i doświadczeń zawodowych możliwa byłaby skuteczniejsza i kompletna identyfikacja czynników ryzyka;
- redukcję nakładu pracy, w szczególności przy analizie ryzyka i czynnościach audytowych dla audytorów wewnętrznych i BR;
- obniżenie kosztów AW i rewizji finansowej.

Każda forma efektywnej komunikacji i współpracy pomiędzy BR i audytorami wewnętrznymi wpływa zawsze na lepsze wzajemne zrozumienie rezultatów prac obydwu grup zawodowych oraz na przyszłe relacje i czynności. Wspólne dyskusje i współpraca zawsze prowadzą do lepszego zrozumienia nie tylko roli, ale i wymogów wobec obydwu grup zawodowych, które respektować musi druga strona. Dzielenie się wiedzą i doświadczeniami zawodowymi wpływa na wzrost efektywności zarówno AW, jak i rewizji finansowej. Jej rezultaty w postaci kompletnych wyników audytu wnoszą wartość dodaną do jednostki pozwalając na usprawnienie jej działalności w badanych obszarach.

Zdaniem autorki można jeszcze wysunąć postulat, aby środowisko naukowe we współpracy z organizacjami zrzeszającymi poszczególne grupy jednostek zainteresowania publicznego takimi jak: Związek Banków Polskich czy Izba Zarządzająca Funduszami i Aktywami podjęło próbę opracowania wytycznych w postaci dokumentu – odpowiednio – dla banków i funduszy, wzorowanego na wyżej cytowanym opracowaniu PIU. Najkorzystniejszym jednak rozwiązaniem mogłoby być opracowanie wytycznych przez Komisję Nadzoru Finansowego na przykład w formie dokumentu „Dobre praktyki współpracy między audytem wewnętrznym a biegłym rewidentem w jednostkach zainteresowania publicznego”.

Literatura

- Ambroziak M., Chmielewski A. (2011), *Komitet audytu a jakość audytu zewnętrznego*, „Problemy Zarządzania”, 9, 4 (34), t. 2, s. 211–219.
- Bednarek P. (2009), *Warunki i zakres współpracy biegłego rewidenta z audytorami wewnętrznymi przy badaniu sprawozdań finansowych w świetle literatury zachodniej*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling*, red. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 56, s. 23–30.
- CICA (1993), *Using the Work of Internal Audit*, Exposure Draft, October.
- Dunn J. (1996), *Auditing. Theory & Practice*, Prentice Hall, Harlow.
- Haron H., Chambers A., Ramsi R., Ismail I. (2004), *The reliance of external auditors on internal auditors*, „Managerial Auditing Journal”, 19 (9), s. 1148–1159.
- Kwasiborski A. (2009), *Relacje audytora z podmiotem badanym i jego otoczeniem*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Maletta M. (1993), *An examination of auditors' decision to use internal auditors as assistants: the effect of inherent risk*, „Journal of Contemporary Accounting Research”, 9 (2).
- Mautz R. (1984), *Internal and external auditors: how do they relate?*, „Corporate Accounting”, 3 (40), s. 56–58.
- Peacock E., Pelfrey S. (1989), *How internal auditors view the external audit?*, „The Internal Auditor”, 46, s. 48–54.
- Projekt zalecenia Komisji UE – Niezależność BR w UE – zestaw podstawowych zasad* (2000), Biuletyn Krajowej Rady Firm Audytorskich nr 1, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Raport PIU (2011), *Dobre praktyki współpracy między audytem wewnętrznym a biegłym rewidentem w zakładach ubezpieczeń*, Warszawa.
- Reinstein A., Lander G.H., Gavin T.A. (1994), *The External Auditor's Consideration of the Internal Audit Function*, „Managerial Auditing Journal”, 9 (7), s. 29–36.
- Rosa M. (2015), *Audyt zewnętrzny (biegły rewident) a audyt wewnętrzny w zakładzie ubezpieczeń*, „Prawo asekuracyjne”, 1 (82), s. 64–84.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2013 r. w sprawie sposobu, trybu oraz warunków prowadzenia działalności przez towarzystwa funduszy inwestycyjnych, Dz.U. 2013, nr 0, poz. 538.
- Solvency II* – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE z 25 listopada 2009 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, Dz. Urz. 335, 17.12.2009.
- Szczepankiewicz E.I. (2010), *Komitety audytu nowymi organami zapewnienia wiarygodności sprawozdań finansowych i systemów kontroli wewnętrznej w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 57 (113), s. 67–82.
- Szczepankiewicz E.I. (2011a), *Komunikacja biegłego rewidenta ze stronami zainteresowanymi w świetle rekomendacji „Zielonej Księgi”*, [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Problemy sporządzania i badania sprawozdań finansowych w aktualnych uwarunkowaniach gospodarczych*, KIBR – Oddział w Poznaniu, Poznań, s. 109–115.
- Szczepankiewicz E.I. (2011b), *The Role of the Audit Committee, the Internal Auditor and the Statutory Auditor as the Bodies Supporting Effective Corporate Governance in Banks* [w:] D. Zarzecki (red.), *Zarządzanie finansami. Współczesne wyzwania teorii i praktyki*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 640. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia, 38, s. 885–896.
- Szczepankiewicz E.I. (2014), *Warunki korzystania z ustaleń audytu wewnętrznego przez biegłego rewidenta podczas rewizji finansowej* [w:] M. Wasilewski (red.), *Tworzenie Mazowieckiego Klastra Audytu i Consultingu. Uwarunkowania rozwoju rynku rewizji finansowej w Polsce*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa, s. 183–198.
- Szczepankiewicz E.I. (2016), *Audyt kontroli wewnętrznej rachunkowości w środowisku informatycznym*, Difin, Warszawa.
- Tiessen P., Colson R.H. (1990), *External auditor reliance on internal audit*, „Journal of Internal Auditing”, 5 (3), s. 10–22.

Ustawa z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz. U z 2016, poz. 1000.

Wolf E. (1997), *Auditing Today*, Prentice Hall Europe, London

Źródła internetowe

KSRF 1 oraz MSRF: 265, 315, 610, <https://www.kibr.org.pl/pl/prawo#krajowe-standardy-rewizji-finansowej> (dostęp 24.03.2017).

Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, The Institute of Internal Auditors, 2016, www.iaa.org.pl (dostęp 16.03.2017).