

Katarzyna Szymczyk-Madej

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

ORGANIZACJA KOMÓRKI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wstęp

Pojawienie się audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwach było wynikiem poszukiwań sposobu na wzmocnienie często nieefektywnej kontroli wewnętrznej i usprawnienie procesów zarządzania. W polskiej gospodarce istotne znaczenie miały także naciski wywierane przez instytucje UE, dążące do zdyscyplinowanego gospodarowania przez Polskę powierzonymi środkami finansowymi, zwłaszcza środkami pomocowymi (zob. np. [6]). W polskiej praktyce gospodarczej audyt wewnętrzny często stanowi jeszcze nowość nie tylko z punktu widzenia celu jego funkcjonowania, ale również z powodu praktycznych aspektów związanych z jego prowadzeniem. Dlatego właśnie jeden z takich aspektów, dotyczący organizacji komórki audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie, został poruszony w niniejszym artykule.

2. Miejsce komórki audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej

Jak dowodzi praktyka, istotnym problemem, z którym przedsiębiorstwo może się spotkać już podczas organizowania audytu wewnętrznego, jest status i umiejscowienie audytora wewnętrznego w strukturze organizacyjnej. Audyt wewnętrzny jest niezależną i obiektywną działalnością mającą na celu m.in. usprawnianie procesu zarządzania i systemu kontroli wewnętrznej. W związku z tym audyt powinien docierać do wszystkich obszarów działalności operacyjnej, w której zostały lub mogą zostać zidentyfikowane nieprawidłowości i zagrożenia. Ponadto podczas

badania audytor wewnętrzny powinien mieć pełną niezależność i swobodę¹. W wypadku jednostek sektora finansów publicznych ustawa w pewnym zakresie chroni audytora nawet przed kierownictwem jednostki². W pozostałych jednostkach audytorowi należy zapewnić niezależność organizacyjną i operacyjną.

Niezależność organizacyjna oznacza, że należy tak usytuować komórkę audytu wewnętrznego (KAW) w jednostce, aby podlegała ona bezpośrednio jej kierownictwu³ lub była wyodrębniona jako samodzielna komórka (biuro, zespół, departament itd.). W przypadku gdy zatrudniony jest jeden audytor, powinien być on zatrudniony na samodzielnym stanowisku. KAW nie powinna zatem funkcjonować w ramach innych jednostek organizacyjnych (zob. np. [5; 7; 9; 14]).

Niezależność operacyjna oznacza natomiast umożliwienie takiej komórce jak najszerszego zakresu działania. W tym celu pożądane jest przede wszystkim (por. np. [9; 11; 1]):

- objęcie audytem całego obszaru działalności jednostki,
- zapewnienie KAW nieograniczonego dostępu do ludzi, dokumentów i innych zasobów w zakresie koniecznym do prawidłowego wykonywania jej obowiązków,
- zapewnienie kierownikowi KAW możliwości regularnego kontaktu z kierownictwem,
- ustalenie bezpośredniej podległości organizacyjnej kierownika KAW pod najwyższe kierownictwo,
- zapewnienie pracownikom KAW niezależności od kierownictwa i niepowierzanie im innych obowiązków zawodowych⁴,
- zapewnienie profesjonalnego poziomu funkcjonowania KAW poprzez zatrudnianie odpowiednich pracowników i właściwe ich szkolenie,
- konsultowanie z KAW istotnych zmian w prowadzeniu działalności gospodarczej,
- zapewnienie, aby zalecenia KAW były przyjmowane i realizowane przez kierownictwo.

¹ Nie oznacza to, że audytor nie musi przestrzegać podczas swojej pracy wewnętrznych procedur i regulaminów. Niezależność należy rozumieć jako brak zależności w odniesieniu do działalności podlegającej ocenie audytu, co ma zapewnić ocenę obiektywną i pozbawioną jakichkolwiek wpływów.

² Ustawa o finansach publicznych stanowi, że „rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym [...] nie może nastąpić bez zgody Ministra Finansów” (art. 51 pkt 9), a „zmiana warunków pracy audytora wewnętrznego [...] może być dokonana po zasięgnięciu opinii Ministra Finansów” (art. 51 pkt 10).

³ W jednostkach sektora finansów publicznych zgodnie z ustawą o finansach publicznych [13] „audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który zapewnia organizacyjną odrębność wykonywania przez niego zadań określonych w ustawie” (art. 51 pkt 8).

⁴ Sporadycznie pracownicy KAW mogą być na życzenie kierownictwa delegowani do innych prac nad zadaniami niemającymi żadnego związku z celami audytu. Zadania te nie mogą jednak powodować naruszenia standardów audytu wewnętrznego, zwłaszcza tych dotyczących bezstronności i obiektywności audytora, oraz nie mogą doprowadzić do konfliktu interesów.

Zapewnienie audytowi wewnętrznemu niezależności organizacyjnej i operacyjnej jest możliwe, jeżeli w jednostce gospodarczej nastąpi:

1) utworzenie KAW jako odrębnej komórki organizacyjnej (samodzielne stanowisko pracy),

2) powołanie kierownika KAW przez najwyższe kierownictwo na wniosek lub po zaopiniowaniu przez głównego księgowego, a audytorów – na wniosek kierownika KAW,

3) uchwalanie przez kierownictwo jednostki planów badań audytowych na podstawie projektu przedstawionego przez kierownika KAW,

4) nadanie radzie nadzorczej prawa wnioskowania o przeprowadzenie kontroli doraźnych (poza ustalonym planem), a kierownictwu jednostki umożliwienie odmowy ich przeprowadzenia tylko wobec oczywistej bezzasadności wniosku lub z innych ważnych przyczyn,

5) zobowiązanie kierownictwa jednostki do udostępniania radzie nadzorczej kompletnych materiałów ze wszystkich kontroli wewnętrznych i zewnętrznych (np. protokołów z kontroli, wniosków i zaleceń pokontrolnych, sprawozdań z ich wykonania itp.).

W praktyce najczęściej stosowanym w Polsce rozwiązaniem jest podporządkowanie komórki audytu wewnętrznego najwyższemu kierownictwu (kierownikowi, dyrektorowi, prezesowi zarządu)⁵. Koncepcją, która ma obecnie coraz więcej zwolenników, także w Polsce, jest powoływanie Komitetu Audytu⁶ (zob. np. [1; 3; 4]). Komitet ten może być powołany jako organ pełniący dodatkową funkcję nadzorczą lub może zostać wyłoniony spośród już funkcjonujących organów, np. spośród członków rady nadzorczej. Komitet Audytu powinien składać się z osób nieuczestniczących w działalności operacyjnej jednostki, tj. z osób pochodzących z organów nadzorczych jednostki lub zewnętrznych ekspertów, którzy swoją wiedzą i doświadczeniem mogą wzmocnić funkcje nadzorcze i doradcze komitetu⁷.

⁵ Badania nad usytuowaniem audytora wewnętrznego w strukturze organizacyjnej amerykańskich firm prowadził amerykański oddział Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA). Wykazały one, że w ciągu kilkudziesięciu lat wyraźnie wzrosła ranga audytora. W latach 50. tylko w 30% przedsiębiorstwach był on podporządkowany zarządowi, w latach 60. prawie w 50% przedsiębiorstwach, natomiast w latach 90. prawie w 60% przedsiębiorstwach. Maleje natomiast odsetek przedsiębiorstw, w których audytor wewnętrzny jest podporządkowany dyrektorowi ds. controllingu: z 42% w latach 50., do 32% w 60. i 25% w 90. Zmalała także zależność audytora wewnętrznego od głównego księgowego: z 17% w latach 50., do 9% w latach 60. i 2% w latach 90. [12].

⁶ Wiele polskich jednostek powołuje Komitety Audytu w ramach rady nadzorczej.

⁷ Przykładowy skład Komitetu Audytu zalecany przez IIA [2001]:

- przewodniczący – prezes zarządu,
- wiceprzewodniczący – dyrektor KAW,
- sekretarz – osoba pełniąca funkcję sekretarza posiedzeń zarządu,
- członkowie stali – członkowie zarządu i wicedyrektor KAW,
- członkowie zaproszeni – powoływani według potrzeb (np. kierownik audytowanego działu).

Zadaniem Komitetu Audytu jest nadzór nad KAW, planowanie jej pracy i monitorowanie wykonania zaleceń zawartych w raportach poaudytowych, a szczególnie:

- 1) zatwierdzenie regulaminów KAW,
- 2) zapewnienie KAW niezależności w swojej pracy,
- 3) ocenianie i decydowanie o strukturze organizacyjnej KAW, zasięgu działalności, sposobie działania, liczbie pracowników i ich kwalifikacjach,
- 4) przeglądanie i potwierdzanie planów audytów opracowanych przez KAW,
- 5) zlecanie specjalnych zadań KAW,
- 6) przeglądanie i ocenianie raportów poaudytowych oraz, w miarę potrzeby, powołanie osób w celu dokonania wyjaśnień i podjęcia działań zmierzających do usunięcia nieprawidłowości,
- 7) ocenianie słuszności opinii i wniosków zawartych w raportach poaudytowych,
- 8) żądanie od kierownictwa jednostki terminowych i właściwie sporządzonych sprawozdań z realizacji zaleceń poaudytowych,
- 9) formułowanie wniosków i propozycji zmierzających do doskonalenia procedur pracy, kształcenia kadr, ograniczenia kosztów, optymalnego wykorzystania zasobów,
- 10) ocenianie skutków i sposobu wdrożenia nowych przepisów, uwag audytorów zewnętrznych, opinii specjalistów.

3. Wielkość i struktura komórki audytu wewnętrznego

Trudności z ustaleniem wielkości komórki audytu wewnętrznego (mierzonej liczbą zatrudnionych tam osób) pojawiają się często w sytuacji jej tworzenia lub reorganizowania. Zalecana wielkość tej komórki zależy od wielu czynników. Chociaż zazwyczaj pod uwagę brana jest wyłącznie wielkość jednostki gospodarczej, to nie jest ona czynnikiem decydującym. Do innych, równie istotnych, zaliczyć należy:

- 1) rodzaj działalności,
- 2) strukturę organizacyjną,
- 3) skuteczność systemu kontroli wewnętrznej,
- 4) efektywność procesu zarządzania ryzykiem,
- 5) stan finansowy,
- 6) poziom kwalifikacji pracowników KAW,
- 7) występowanie i charakter dotychczasowych nieprawidłowości i nadużyć.

Kwestia wielkości komórki audytu wewnętrznego nie jest uregulowana żadnymi przepisami⁸ i na ogół decyzja w tej sprawie należy do zarządu. Jak dowodzi praktyka (zob. [10]), audyt wewnętrzny powinien istnieć jako samodzielne stanowisko już w jednostkach (oddziałach) zatrudniających ponad 30 pracowników merytorycznych⁹.

⁸ Wyjątkiem jest sektor bankowy, w którym Komisja Nadzoru Bankowego NBP zaleca ustalenie wielkości KAW na poziomie 1,5% ogółu zatrudnionych pracowników merytorycznych.

⁹ Istnieje często błędne przekonanie, że w małych jednostkach gospodarczych nie jest potrzebny audyt wewnętrzny. Tymczasem z *Raportu do Narodu na Temat Oszustw i Nadużyć Zawodowych*

W jednostkach mniejszych pewne czynności audytu wewnętrznego mogą być wykonywane przez wybranych tymczasowo do tego zadania pracowników. W większych natomiast, biorąc pod uwagę polskie warunki, liczba pracowników KAW powinna być ustalana początkowo na poziomie ok. 2% liczby pracowników merytorycznych¹⁰. Jednak proporcja ta w miarę wzrostu przedsiębiorstwa ma charakter malejący.

Liczba pracowników nie jest jedynym czynnikiem, który powinien być brany pod uwagę przy ustalaniu wielkości KAW. Równie ważna jest liczba jednostek organizacyjnych i rodzaj działalności przedsiębiorstwa. Ponadto ważna jest też sama strategia przedsiębiorstwa co do pożądanej częstotliwości badań i poziom efektywności istniejącego systemu kontroli wewnętrznej. Niestety, określenie tych zależności nie jest proste. Należy jednak pamiętać, że im efektywniejszy system kontroli wewnętrznej, tym mniejsza może być komórka audytu wewnętrznego. Istotne jest również zwrócenie uwagi na to, że przedsiębiorstwa ewoluują, dlatego rozwój KAW powinien nadążać za tymi zmianami, a nawet je wyprzedzać.

Poza wielkością komórki audytu wewnętrznego ważnym zagadnieniem jest także problem jej struktury organizacyjnej. Zazwyczaj jest ona ściśle uzależniona od struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Zagadnienie to nie stanowi problemu w przypadku przedsiębiorstwa jednooddziałowego, w którym KAW jest jedną z komórek. Inaczej wygląda sytuacja w przypadku przedsiębiorstwa wieloodziałowego. KAW musi mieć w takim przedsiębiorstwie określoną strukturę organizacyjną, tak aby mogła efektywnie spełniać swoje funkcje we wszystkich oddziałach. Nie istnieje jedno dobre rozwiązanie, jak w takim przypadku powinna wyglądać struktura organizacyjna KAW. W tab. 1 przedstawiono zalety i wady skrajnych rozwiązań, tzn. struktury audytu wewnętrznego scentralizowanego oraz zdecentralizowanego.

wydanego w 2002 r. przez Amerykańskie Stowarzyszenie Ekspertów ds. Wykrywania Oszustw i Nieprawidłowości (ACFE – *The Association of Certified Fraud Examiners*; zob. [8]), wynika, że największy procent popełnionych nadużyć miał miejsce w przedsiębiorstwach stosunkowo niewielkich (do 100 pracowników), w nich też były ponoszone największe średnie straty spowodowane nadużyciami. Mają na to wpływ przede wszystkim dwa czynniki:

- w jednostkach, w których pracuje niewiele osób, często brakuje podstawowych narzędzi kontroli. Często też zdarza się, że jeden pracownik wypisuje i podpisuje rachunki, porównuje zestawienie stanu rachunków i prowadzi księgi rachunkowe. W sytuacji gdy kontrola finansowa skupia się w rękach jednej osoby, łatwo jest dopuścić się nadużycia i je ukryć;
- wysoki poziom zaufania, który utrzymuje się pomiędzy pracownikami w małej jednostce. W sytuacji gdy pracowników i kierownictwo łączą bliskie kontakty osobiste – jak ma to często miejsce w małych przedsiębiorstwach – ich czujność może zostać osłabiona.
- Małe jednostki nie chcą organizować swoich komórek audytu wewnętrznego, obawiając się, że korzyści z tym związane nie będą uzasadniały ponoszonych kosztów. Rozwiązaniem może tu być zlecenie audytu wewnętrznego specjalistom z zewnątrz.

¹⁰ Przykładowo, jeżeli w przedsiębiorstwie zatrudnionych jest 100 osób, to KAW powinna liczyć od 2 do 3 pracowników.

Tabela 1. Zalety i wady audytu scentralizowanego i zdecentralizowanego

Rodzaj audytu	Zalety	Wady
Scentralizowany audyt wewnętrzny	<ul style="list-style-type: none"> – wysoki stopień niezależności audytorów – powstanie silnego i zintegrowanego zespołu audytu – możliwość wysokiej specjalizacji audytorów – możliwość sprawnego badania dzięki zintegrowanemu zespołowi audytowemu – ujednoczenie metodologii audytu – zmniejszenie ryzyka powtarzania tych samych prac audytowych – dodatkowa motywacja do doskonalenia procedur w komórkach organizacyjnych (dzięki świadomości kontroli ze strony KAW) 	<ul style="list-style-type: none"> – brak osób w poszczególnych oddziałach do wykrywania bieżących nieprawidłowości i nadużyć – ryzyko stworzenia alternatywnych struktur kontroli wewnętrznej działających wyłącznie na potrzeby oddziałów – ryzyko nieefektywnego wykorzystania KAW – brak efektywnej kontroli nad zintegrowaną KAW
Zdecentralizowany audyt wewnętrzny	<ul style="list-style-type: none"> – wysoka efektywność badań przeprowadzanych przez pracowników KAW w swoich oddziałach ze względu na ich dobrą znajomość – możliwość bieżącego reagowania na wykryte nieprawidłowości w swoich oddziałach 	<ul style="list-style-type: none"> – mała możliwość specjalizacji audytorów – mała możliwość oddelegowania audytora do prac w innym oddziale – utrudniona koordynacja prac audytowych w skali całego przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2].

Struktura KAW powinna być dostosowana do zadań, jakie komórka ta ma realizować. W zależności od wielkości i potrzeb przedsiębiorstwa oraz wielkości zespołu audytowego możliwych jest wiele rozwiązań. Szczególnie istotne jest jednak zatrudnienie odpowiedniej liczby doświadczonych i dobrze wykwalifikowanych audytorów, mogących koordynować przebieg badań audytowych, ich brak bowiem może spowodować konieczność ograniczenia zakresu prac pomimo zatrudnienia wielu szeregowych pracowników KAW.

Struktura organizacyjna KAW, w której audytorzy nie specjalizują się w poszczególnych rodzajach audytu, ma tę zaletę, że umożliwia wykonywanie przez nich różnorodnych zadań i tym samym uzyskanie wszechstronnych kwalifikacji. Wadą takiego rozwiązania jest to, że audytorzy muszą przeznaczyć stosunkowo dużo czasu na zapoznanie się z przedmiotem badania oraz mają utrudnione zdobycie specjalizacji (szczególnie w takich dziedzinach, jak audyt finansowy lub informatyczny). Innym rozwiązaniem jest utworzenie wyspecjalizowanych zespołów, co wymaga jednak zatrudnienia większej liczby audytorów.

4. Zadania poszczególnych stanowisk audytowych

W praktyce można spotkać następujące rodzaje stanowisk w komórce audytu wewnętrznego:

- 1) kierownik komórki audytu wewnętrznego (inaczej dyrektor audytu wewnętrznego – DAW),
- 2) kierownik sekcji audytu,
- 3) kierownik zadania audytowego (KZA),
- 4) szeregowy pracownik komórki audytu wewnętrznego.

Do zadań kierownika KAW należy przede wszystkim ogólny nadzór nad jej działalnością, reprezentacja w kontaktach wewnętrznych i zewnętrznych, opracowywanie planów wieloletnich i rocznych, nadzór i ocena prac audytorskich i samych audytorów.

W większych komórkach audytu wewnętrznego (powyżej 10 audytorów) niezbędny jest podział na sekcje. Kierownicy sekcji są odpowiedzialni za wszystkie aspekty jej działalności i mają obowiązek informowania kierownika KAW o wszystkich istotnych sprawach dotyczących sekcji.

Kierownik zadania audytowego odpowiada za prowadzenie audytu przez przydzielony mu zespół i opracowanie sprawozdania z jego wykonania. Kierownik zadania audytowego jest wyznaczany dla każdego badania. W przypadku mniejszych KAW jego obowiązki spełnia kierownik KAW.

W poniższych tabelach (tab. 2 i 3) zestawiono obowiązki poszczególnych stanowisk audytowych.

Ogólnie do zadań audytorów należy przeprowadzanie prac audytorskich, ustalanie przyczyn i skutków stwierdzonych nieprawidłowości oraz wskazywanie rozwiązań zmierzających do zapobiegania nieprawidłowościom i do ich likwidowania. Ponadto audytor ma za zadanie śledzenie bieżących zmian przepisów dotyczących funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz ich uwzględnianie w trakcie wykonywania badań¹¹. Audytorzy odpowiadają przed kierownikiem KAW przede wszystkim za sumienne wykonywanie swoich obowiązków¹² oraz przestrzeganie tajemnicy służbowej i dyskrecji w sprawach będących przedmiotem audytu.

¹¹ Audytorzy mają obowiązek rozwijania swoich umiejętności zawodowych poprzez ustawiczne kształcenie. Szkolenia obejmują m.in. uczestnictwo w konferencjach, seminariach i kursach dotyczących standardów, metod i technik audytu wewnętrznego.

¹² W pracy audytora niezmiernie ważne jest posiadanie odpowiednich predyspozycji do jej wykonywania. Do pożądanych cech osobowych audytora należą uczciwość i wysoki poziom moralny oraz następujące umiejętności (por. np. [7]):

- 1) analizy przepisów prawa, ustaw i rozporządzeń wykonawczych do nich,
- 2) analizy pracy organizacji,
- 3) opracowywania nowych rozwiązań oraz ich wprowadzania w życie,
- 4) organizowania, nadzorowania i monitorowania pracy podwładnych,
- 5) stabilnej i dobrej jakości pracy w warunkach stresu,
- 6) dobrego komunikowania się.

Tabela 2. Podstawowe obowiązki kierownika KAW i kierownika sekcji audytu

Kierownik KAW	Kierownik sekcji audytu
<ul style="list-style-type: none"> • ogólny nadzór nad działalnością KAW: <ul style="list-style-type: none"> – zagwarantowanie niezależności, obiektywizmu, profesjonalizmu, odpowiedniej jakości i staranności audytu – efektywne wykorzystywanie zasobów KAW – rozwój i planowanie: – przygotowywanie i weryfikacja metodologii prac, procedur kontrolnych oraz raportowania – opracowywanie programu doboru i rozwoju pracowników KAW, – opracowywanie planów działań z określeniem rodzaju prac, zakresu, harmonogramu, wykorzystania zasobów ludzkich – opracowywanie rocznego budżetu KAW • nadzór i ocena prac audytowych i ocena pracowników KAW: <ul style="list-style-type: none"> – zapewnienie, że pracownicy dysponują odpowiednią wiedzą, umiejętnościami i doświadczeniem – zapewnienie odpowiedniego nadzoru nad pracami audytowymi – opracowywanie zasad okresowych ocen jakości prac – ponoszenie odpowiedzialności za prawidłowe funkcjonowanie systemu oceny pracowników KAW • raportowanie: <ul style="list-style-type: none"> – przedstawianie kierownictwu raportów z wykonanych audytów oraz raportów z działalności KAW – zapewnienie, że raporty przedstawiają rzetelnie wszystkie wnioski i ustalenia 	<ul style="list-style-type: none"> – organizowanie i koordynowanie sekcji audytu wewnętrznego – przydzielanie audytorów do zadań audytowych – udzielanie pracownikom instrukcji i pomocy przy realizowaniu zadań audytowych – kontrolowanie sporządzania i obiegu dokumentów – bieżące kontrolowanie terminowości i prawidłowości wykonanych zadań – przygotowanie założeń planów audytu w części dotyczącej sekcji – współpraca z audytorami zewnętrznymi i organami kontroli – udział w opracowywaniu sprawozdań z działalności KAW w zakresie dotyczącym sekcji – monitorowanie realizacji planu rocznego w zakresie dotyczącym sekcji – informowanie kierownika KAW o przebiegu realizacji zadań, problemach i nieprawidłowościach – troska o właściwą atmosferę pracy oraz przestrzeganie zasad etyki zawodowej – przygotowywanie budżetów dla sekcji

Źródło: opracowanie własne na podstawie [1; 7].

W przypadku pracowników KAW niezbędnym elementem podnoszenia ich kwalifikacji i zapewnienia jakości pracy jest system ich oceny. Oceny takiej powinni dokonywać kierownicy zadań audytowych w stosunku do podległych pracowników, a kierownik KAW w stosunku do kierowników zadań audytowych. Zalecane jest, aby ocena taka odbywała się po każdorazowym wykonaniu audytu, a także okresowo (np. corocznie). Okresowa ocena każdego pracownika powinna być poprzedzona dyskusją między kierownikiem KAW a kierownikami zadań audytowych. Wyniki oceny powinny zostać przedyskutowane z ocenianym pracownikiem.

Tabela 3. Podstawowe obowiązki kierownika zadania audytowego i szeregowego pracownika KAW

Kierownik zadania audytowego	Szeregowy pracownik KAW
<ul style="list-style-type: none"> – przeprowadzanie narady otwierającej na początku audytu – monitorowanie codziennych postępów w pracy – sprawdzanie i zatwierdzanie dokumentów roboczych audytu – ocena wkładu pracy i wysiłku audytorów – przygotowywanie formularzy oceny audytów – przekazywanie bieżących ustaleń audytu kierownictwu audytowanej jednostki – kompilowanie projektu raportu poaudytowego – decydowanie, które ustalenia mają być zawarte w raporcie, a które mają być potraktowane jako ustalenia mniejszej wagi – przedstawianie i komunikowanie ustaleń audytu na zebraniu zamykającym – redagowanie odpowiedzi na zastrzeżenia kierownictwa audytowanej jednostki – utrzymywanie odpowiednich stosunków zawodowych z audytorami i pracownikami badanej jednostki – przydzielanie obowiązków poszczególnym audytorom uczestniczącym w zadaniu audytowym – rozstrzyganie rozbieżności pomiędzy audytorami – dbanie o wykonanie programu audytu 	<ul style="list-style-type: none"> – przeprowadzanie czynności audytowych – dokonywanie obiektywnych ustaleń i rzetelne ich dokumentowanie – sporządzanie dokumentów podczas zadania audytowego – wykonywanie innych zadań zleconych przez KZA

Źródło: opracowanie własne na podstawie [1; 7].

Należy również zaznaczyć, że efektywne funkcjonowanie KAW może być zagrożone przez nieodpowiednie podejście do spraw rekrutacji i zatrudnienia audytorów wewnętrznych. Do podstawowych zagrożeń w tym zakresie należą:

- 1) nieodpowiedni dobór pracowników¹³;
- 2) niedostosowanie struktury zatrudnienia w KAW do potrzeb przedsiębiorstwa¹⁴;
- 3) brak efektywnego nadzoru i oceny pracy audytorów – jest to zagrożenie, które w długim okresie w istotny sposób uniemożliwia właściwe funkcjonowanie KAW (może powodować zmniejszenie motywacji do pracy, dezorientację wśród pracowników co do perspektyw rozwoju i spadek dyscypliny).

¹³ Jest to tzw. *negatywna selekcja* – przejawia się najczęściej w oddelegowaniu do pracy w KAW osób „z przydziału” bez względu na to, jakie posiadają umiejętności i doświadczenie (np. osób ze zlikwidowanych w ramach restrukturyzacji komórek organizacyjnych). W wyniku tego w komórce audytu wewnętrznego brak jest osób o odpowiednich kwalifikacjach i doświadczeniu zawodowym.

¹⁴ Na przykład w przedsiębiorstwie może być położony zbyt duży nacisk na system sprawozdawczości finansowej (zatrudnianie specjalistów ds. rachunkowości), podczas gdy konieczne jest zatrudnienie specjalistów mogących dokonać obiektywnej oceny procesów produkcyjnych.

5. Zakończenie

Obecnie systematycznie wzrasta znaczenie audytu wewnętrznego. Przepisy prawa nakładają na niektóre polskie podmioty gospodarcze obowiązek jego organizacji. Do podmiotów tych należą jednostki sektora finansów publicznych oraz banki. Pozostałe podmioty mają w tym zakresie swobodę w podejmowaniu decyzji. Coraz więcej z nich, mimo braku takiego obowiązku, zaczyna jednak wykorzystywać audyt wewnętrzny, dostrzegając jego potencjał. Należy jednak pamiętać, że jeden z podstawowych obowiązków audytu wewnętrznego jest taki sam jak wszelkich innych komórek organizacyjnych, tzn. dokonywanie wartościowych, wymiernych wkładów w realizację ogólnych celów przedsiębiorstwa. Jedynie poprzez położenie nacisku na znaczenie jego ustaleń dla przyszłości audyt wewnętrzny może skutecznie wspomagać jednostkę poddawaną audytowi i przyczyniać się do poprawy jej przyszłych wyników.

Literatura

- [1] Banaszkiewicz J., Bejm T., Bryl A., Górnik J., Kozera I., Leski J., Łapiński G., Wietrzyk A., Witalis M., *Audyt wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003.
- [2] Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa 2004.
- [3] *Dobre praktyki w spółkach publicznych 2005*, Komitet Dobrych Praktyk, Forum – Corporate Governance, Warszawa 2004.
- [4] *Internal control – integrated framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Jersey City 1992.
- [5] Krzemień R., Winiarska K., *Audyt wewnętrzny w pytaniach i odpowiedziach*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa 2004.
- [6] Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny, teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002.
- [7] *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, 2003, <http://www.mf.gov.pl/>.
- [8] *Raport do narodu na temat oszustw i nadużyć zawodowych*, Association of Certified Fraud Examiners, <http://www.acfe.pl/>.
- [9] Rola Z., *Kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych*, ALPHA pro Sp. z o.o., Ostrołęka 2003.
- [10] Saunders E., *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, EDUCATOR, Częstochowa 2002.
- [11] Standards for the professional practice of internal auditing, The Institute of Internal Auditors, Florida 2001.
- [12] *Survey of internal auditing 1957, 1968, 1993*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida 1994.
- [13] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU 2005 nr 249, poz. 2104, z późn. zmianami.
- [14] Woolf E., *Auditing today*, Prentice Hall Europe, 1997.

ORGANIZING INTERNAL AUDIT SECTION IN AN ENTERPRISE

Summary

The article discusses the problem of the department of internal audit (DIA) and its place in the organizational structure. It presents information about the largeness and structures of the department of internal audit, advantages and disadvantages of different kinds of DIA's organization and it discusses the most important tasks of auditors.