

## Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości

### AUDYT WEWNĘTRZNY W WARUKACH PANDEMII

Skala w jakiej pandemia koronawirusa wpływa na organizacje jest niespotykana, nikt nie był przygotowany na sytuację z jaką przyszło nam się obecnie mierzyć. Nagła zmiana warunków funkcjonowania jednostek, podyktowana względami bezpieczeństwa praca zdalna i wiążące się z nią ograniczenia w kontaktach między pracownikami czy dostępem do dokumentacji, być może również niewystarczające przygotowanie do używania zaawansowanych narzędzi teleinformatycznych, a jednocześnie potrzeba zastosowania ich na szerszą skalę - to obecne i prawdopodobnie także przyszłe realia pracy.

**W wyniku pandemii również komórki audytu wewnętrznego stanęły przed dużym wyzwaniem związanym z realizacją zadań.** Zgodnie z obowiązującymi przepisami audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu<sup>1</sup>. Zaistniała sytuacja „zaskoczyła” audytorów w trakcie realizacji planów powstałych m.in. w oparciu o analizę ryzyka, która była wykonywana w zupełnie innej rzeczywistości oraz ówczesne priorytety kierownika jednostki. W efekcie zadania, które zostały ujęte w planach audytu mogą okazać się obecnie nieadekwatne do zaistniałych ryzyk, bieżących potrzeb, a niektóre również niewykonalne, ze względu na możliwe problemy techniczne czy organizacyjne. Jednak pomimo trudności w realizacji poszczególnych czynności **funkcja audytu wewnętrznego powinna nadal realizować swoje cele.**

**W dobie pandemii nie ma gotowych rozwiązań.** Sytuacja spowodowana COVID-19 jest dynamiczna, dlatego audyt wewnętrzny powinien wsłuchiwać się w potrzeby jednostki i działać elastycznie, aby być postrzegany przez interesariuszy jako użyteczna funkcja. Główną rolą audytu wewnętrznego jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze<sup>2</sup>, dlatego **podejmowane aktywności audytu wewnętrznego powinny być, szczególnie w tym trudnym okresie, dostosowywane do potrzeb kierownika jednostki i zmieniających się warunków, w jakich jednostka funkcjonuje.** Warunkiem koniecznym wypełnienia tej funkcji jest sprawna i bieżąca komunikacja audytora wewnętrznego z kierownikiem jednostki, przy czym obecny kryzys wymusza na audytorach szersze zastosowanie komunikacji elektronicznej.

Kluczowym wyzwaniem dla kierownika jednostki jest aktualnie zapewnienie ciągłości działania jednostki, stąd też największy nacisk a zarazem strategiczne decyzje koncentrować się będą na tym aspekcie. Audyt wewnętrzny poprzez identyfikację ryzyka i czynności doradcze w newralgicznych

---

<sup>1</sup> Art. 283 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 869, z późn. zm.); dalej: uofp.

<sup>2</sup> Art. 272 ust. 1 uofp.

obszarach powinien wspierać wysiłki kierownictwa na rzecz wprowadzenia koniecznych zmian, które umożliwiają realizację zadań jednostki w warunkach pandemii.

**Audytor musi na bieżąco identyfikować ryzyka, analizować, oceniać i rozstrzygać, jakie kierunki jego działania na obecną chwilę będą najbardziej pożądane.** Okoliczności wymuszają na audytorach dokonanie oceny swojej sytuacji i obrania kierunku oraz sposobu działania. Warto więc w pierwszej kolejności rozważyć dokonanie rewizji planu audytu wewnętrznego, biorąc przy tym pod uwagę zidentyfikowane nowe ryzyka, bieżące potrzeby jednostki oraz możliwości i ograniczenia, w tym techniczne, w realizacji zadań, jakie w danej jednostce występują. **Audytor w porozumieniu z kierownikiem jednostki musi zatem rozstrzygnąć czy będzie realizował dotychczasowy plan audytu, czy też będzie go modyfikował, a może diametralnie zmieniał - na co zezwalają zarówno *Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych*<sup>3</sup>, jak i przepisy prawa<sup>4</sup>.**

Audytor dysponuje wieloma możliwościami realizacji swojej funkcji. W części jednostek, w których została wprowadzona praca zdalna zadania audytowe powinny być przeprowadzane z maksymalnym zastosowaniem rozwiązań i technologii informatycznych. Tam gdzie warunki techniczne na to nie pozwalają, zadania audytowe mogą być ograniczone co do swojego zakresu lub ich kontynuacja może zostać odłożona w czasie. Należy również pamiętać o tym, że w trakcie realizacji zadania audytowego audytor zawsze może zmienić program zadania<sup>5</sup>. Ponadto należy wskazać, że jeżeli w trakcie realizacji zadania zapewniającego, którego dalszą realizację z obiektywnych przyczyn trzeba odłożyć w czasie<sup>6</sup> ale pojawi się konieczność poinformowania kierownika jednostki o potrzebie pilnego wprowadzenia usprawnień w obszarze objętym badaniem, to istnieje możliwość przeprowadzenia dodatkowej czynności doradczej – zgodnie bowiem ze Standardem 2220.A2: *Jeżeli w trakcie realizacji zadania zapewniającego pojawią się istotne możliwości świadczenia usług doradczych, należy zawrzeć odrębne pisemne porozumienie ustalające cele, zakres, podział obowiązków oraz inne oczekiwania, a wyniki zadania doradczego należy przedstawić zgodnie ze standardami dla zadań doradczych.* Warto skorzystać z takiego rozwiązania, szczególnie gdy dotychczasowe ustalenia poczynione w trakcie zadania zapewniającego nie budzą żadnych wątpliwości, a zwłoka w przedstawieniu poczynionych przez audytora ustaleń i propozycji usprawnień może negatywnie wpłynąć na działalność jednostki w badanym obszarze. Przy dokonywaniu zmian planu audytu, zmian programu czy też konieczności przeprowadzenia dodatkowej czynności doradczej, które co do zasady wymagają uzgodnienia, udokumentowania czy też zatwierdzenia, zastosowanie narzędzi informatycznych, w tym komunikacji elektronicznej wydaje się być nieodzowne. Warto rozważyć i przyjąć określony sposób i tryb ich zastosowania w tym zakresie.

**Znacząca niepewność spowodowana kryzysem epidemiologicznym wymusza na audytorze rozważanie różnych scenariuszy działania tak, aby w jak największym stopniu dopasowywać swoją**

---

<sup>3</sup> Określone i ogłoszone na podstawie art. 273 ust. 1 uofp przez Ministra Rozwoju i Finansów Komunikatem z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 28); Standard 2010 zawiera wskazania dotyczące planowania.

<sup>4</sup> §10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2018 r., poz. 506); dalej: rozporządzenie, stanowi, że zmiana w planie audytu wymaga uzgodnienia pomiędzy audytorem wewnętrznym i kierownikiem jednostki.

<sup>5</sup> §16 ust. 2 rozporządzenia stanowi, że w uzasadnionych przypadkach w trakcie realizacji zadania zapewniającego audytor może dokonać zmian w jego programie.

<sup>6</sup> M.in. ze względu na brak możliwości przeprowadzenia wszystkich zaplanowanych testów i badań (względy techniczne lub organizacyjne).

**aktywność do warunków i potrzeb kierownictwa.** Pożądana jest gotowość i otwartość na zlecane przez kierownika jednostki zadania ad hoc<sup>7</sup> czy też inne zlecenia, oczywiście z poszanowaniem Standardów (w tym z zachowaniem niezależności i obiektywizmu). Angażując się w ewentualne dodatkowe działania na rzecz kierownika jednostki należy więc pamiętać o tym, by nie wiązało się to z przejściem odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką, co mogłoby w następstwie negatywnie wpłynąć na niezależność audytu wewnętrznego.

**Sytuacja stawia audytorów wewnętrznych przed koniecznością doskonalenia i szukania nowych metod pracy, w tym np. wykorzystywania technik zwinnych<sup>8</sup>.** Niezbędna jest kreatywność oraz wymiana doświadczeń w zakresie dostosowywania procedur audytowych do realizacji typowych zadań audytowych w niestandardowych warunkach. Okres pandemii w jednostkach, w których zastosowanie zaawansowanych technologii informatycznych jest ograniczone stwarza okazję do ich wdrażania czy też maksymalnego wykorzystania tych już istniejących. Audytor wewnętrzny musi zdecydować, czy w oparciu o dostępne zaplecze techniczne może realizować zadania czy w ostateczności musi je odraczać i wykorzystać czas na podnoszenie kwalifikacji czy samokształcenie. **Niezależnie od drogi jaką wybierze audytor, najważniejsze jest to, aby był to nie tylko okres aktywny, ale okres tworzenia i wypracowywania rozwiązań oraz zdobywania nowych kompetencji.**

**Obecna sytuacja stanowi wyzwanie, które jest dla audytu wewnętrznego szansą i należy ją wykorzystać na pozytywne zmiany i podkreślenie swojej roli.** Każda jednostka osadzona jest w określonym kontekście i w nim musi realizować wyznaczone cele i zadania. Działalność w nowym wymiarze wymusza zmianę sposobu myślenia, przyjęcie innych sposobów pracy i włączenia tych rozwiązań w funkcję audytu wewnętrznego w przeszłości.

-----

Pracownicy Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości pozostają do Państwa dyspozycji i w razie potrzeby zachęcamy do kontaktu: [koordynacjaAW@mf.gov.pl](mailto:koordynacjaAW@mf.gov.pl).

Zachęcamy też Państwa do dzielenia się z nami i za naszym pośrednictwem z innymi audytorami wewnętrznymi tzw. „dobrymi praktykami” w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego w czasie pandemii COVID-19.

---

<sup>7</sup> Art. 283 ust. 2 uofp stanowi, że w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu.

<sup>8</sup> Techniki zwinne zakładają wykorzystanie metodyki Agile przy realizacji zadań audytowych. „Agile opowiada się za adaptacyjnym planowaniem, samoorganizującymi się zespołami, wczesnym dostarczaniem wyników audytu wewnętrznego, skoncentrowaniem się na wartości i szybkim reagowaniem na zmianę. Określa sposoby organizowania pracy w interwałach krótszych niż tradycyjne audyty wewnętrzne, zachęcając zespoły do pracy nad mniejszą liczbą rzeczy równoległe, dostarczania postępów prac, a następnie przechodzenia do kolejnego etapu pracy (zwanego „sprintem”). Ustala priorytety pracy według wartości.” Za: *Adopting Agile In harmony with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (the Standards)*, Deloitte <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/adopting-agile-pov.pdf>.