

AUDYT

Funkcje Formułowanie ustaleń Ryzyka

Zbysław Dobrowolski



Wolters Kluwer

AUDYT

**Funkcje
Formułowanie ustaleń
Ryzyka**

AUDYT

Funkcje Formułowanie ustaleń Ryzyka

Zbysław Dobrowolski



Zbysław Dobrowolski, nr ORCID: 0000-0003-1438-3324

Recenzenci

Prof. dr hab. Konrad Raczkowski

Dr hab. Magdalena Zioto, prof. US

Dr hab. Grzegorz Drozdowski, prof. UJK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Ewa Wrona

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski



Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-475-6

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluger.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
---------------------	---

Wstęp	9
-------------	---

Rozdział I

Systematyzacja aparatu pojęciowego	13
--	----

1. Pojęcie i etapy audytu 13
2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy audytu 22
3. Ustalenia i dowody audytu 28
4. Wyznaczenia i kryteria audytu 41

Rozdział II

Typologia audytu i jego sprawność	49
---	----

1. Rodzaje audytu 49
2. Sprawność, zasady i funkcje audytu 64
3. Ryzyko audytu 70

Rozdział III

Planowanie i realizacja audytu	77
--------------------------------------	----

1. Planowanie zakresu podmiotowego i przedmiotowego audytu 77
2. Planowanie czasu realizacji zadań audytowych 83
3. Określenie profilu kompetencji audytorów 90
4. Ustalenie istotności w procesie audytu 91
5. Ustalenie źródeł dowodów audytu i sposobu prezentacji wyników 96

Rozdział IV

Rodzaje badań audytowych	103
1. Audyt zarządzania wiedzą	103
2. Audyt efektywności organizacji	111
3. Audyt prawidłowości planowania	117
4. Audyt struktury organizacyjnej	121
5. Audyt sposobów motywowania pracowników	125
6. Audyt informacji pozafinansowych	134
7. Audyt systemu przeciwdziałania korupcji, oszustwom i praniu pieniędzy	143
8. Audyt finansowy. Założenia ogólne	166
9. Analiza wskaźników finansowych	179
10. Wykrywanie nierzetelnych praktyk księgowych	208

Rozdział V

Problemy audytu	251
------------------------------	------------

Zakończenie	259
--------------------------	------------

Załącznik

Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych	261
---	------------

Wykaz literatury	299
-------------------------------	------------

Publikacje on-line	325
---------------------------------	------------

Wykaz aktów prawnych	329
-----------------------------------	------------

Orzecznictwo	331
---------------------------	------------

Spis rysunków i tabel	333
------------------------------------	------------

Skorowidz rzeczowy	335
---------------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty normatywne

dyrektywa 2013/34/UE	– dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26.06.2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz.Urz. UE L 182, s. 19, ze zm.)
dyrektywa 2014/95/UE	– dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22.10.2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz.Urz. UE L 330, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
u.rach.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)

Instytucje

GAO	– Państwowy Urząd Rozliczalności, USA (U.S. Government Accountability Office)
INTOSAI	– Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Instytucji Audytowych (International Organization of Supreme Audit Institution)
KPRM	– Kancelaria Prezesa Rady Ministrów
MF	– Minister Finansów
MSWiA	– Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli

WSTĘP

W zarządzaniu organizacją, niezależnie od struktury własnościowej i jej rozmiarów, audyt odgrywa istotną rolę. Pozwala na zapobieżenie efektowi „śnieżnej kuli”, a zatem narastaniu błędów, które – początkowo niewielkie – po skumulowaniu wpływają destrukcyjnie na organizację. Zwrócił na to uwagę m.in. Kieżun (1998), formułując wymogi sprawnego zarządzania organizacją.

Istnieje wiele opracowań poświęconych problematyce audytu, o czym świadczy wykaz literatury w tym opracowaniu. Jednak zauważalny jest deficyt badań dotyczących audytu zarządzania wiedzą (określanego czasami audytem personalnym) oraz audytu efektywności organizacji. Nadal brakuje pogłębionych badań poświęconych funkcji audytu w zarządzaniu organizacjami, co już dziesięć lat temu w odniesieniu do kontrolowania zauważył m.in. Lichtarski (2010). Zidentyfikowana luka badawcza stanowiła asumpt do podjęcia badań, których efektem jest niniejsza monografia.

W badaniach prowadzonych przy wykorzystaniu metod i technik właściwych dla dyscypliny nauk o zarządzaniu i jakości wykorzystano strategię pluralizmu metodologicznego, przyjmując za Sułkowskim (2013) możliwość łączenia podejść zaczerpniętych z różnych paradygmatów, gdy zmierza to do spójnych rezultatów poznawczych. W badaniach zastosowano zarówno podejście nomotetyczne, jak i idiograficzne.

Celami badań są: ustalenie funkcji audytu; ustalenie sposobów formułowania i przedstawiania ustaleń audytu; analiza i przedstawienie założeń audytu zarządzania wiedzą oraz audytu efektywności organizacji, jak też

poszczególnych funkcji zarządzania organizacją. Podjęto również próbę identyfikacji problemów audytu, w tym związanych z funkcjonowaniem organizacji w nieprzewidywalnym otoczeniu. Ten ostatni cel wynikał z obserwacji funkcjonowania organizacji w warunkach pandemii COVID-19. Na podstawie badań, zgodnie z założeniem autora, zidentyfikowano problemy badawcze wymagające rozwiązania w kolejnych badaniach naukowych. Pośrednim celem badań była systematyzacja aparatu pojęciowego.

Problemy badawcze to: 1) jakie są funkcje audytu oraz która z funkcji przesądza o celowości audytu? 2) co wpływa na sposób formułowania i przedstawiania ustaleń audytu? 3) w jakich obszarach działalności audytowanego należy ustalić ryzyko audytu? 4) jakie są obszary audytu w modelu integracyjnym roli zarządzania wiedzą? 5) jakie są obszary audytu prawidłowości komercjalizacji wartości niematerialnych organizacji?

Sformułowano następujące hipotezy badawcze: 1) istnieje dodatni związek między sposobem formułowania i przedstawiania ustaleń audytu a doświadczeniem i wiedzą audytorów przeprowadzających audyt oraz strukturą dowodów; 2) istnieje dodatni związek między sposobem udzielania odpowiedzi przez audytowanego na ustalenia, oceny, uwagi lub wnioski sformułowane przez audytora a oceną prawidłowości prowadzonego postępowania audytowego.

Celom badań podporządkowano konstrukcję niniejszego opracowania. Wyniki badań przedstawiono w kilku wyodrębnionych, choć powiązanych ze sobą częściach. Opracowanie rozpoczęto od przedstawienia wyników studiów literatury dotyczących istoty kontrolowania, ewaluacji, audytu; określenia, czy są to pojęcia tożsame, czy też odmienne. Następnie zidentyfikowano podmiot i przedmiot audytu, zdefiniowano pojęcia ustaleń, dowodów audytu, jego wyznaczeń i kryteriów. Przedstawiono rodzaje audytu. Zaprezentowano problematykę sprawności audytu. Przeanalizowano ryzyko audytu. Przedstawiono założenia audytu: zarządzania wiedzą, efektywności organizacji, prawidłowości planowania, struktury organizacyjnej, sposobów motywowania pracowników, informacji pozafinansowych, systemów przeciwdziałania patologiom

organizacyjnym. W oddzielnej części przedstawiono zidentyfikowane problemy audytu oraz podstawowe zagadnienia związane z jego planowaniem.

Uznając, że monografia może być wykorzystana w procesie dydaktycznym, w załączniku do publikacji przytoczono standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, uzupełniając je o komentarz wynikający z przeprowadzonych badań. Sformułowano szereg autorskich, oryginalnych definicji, które mogą przyczynić się do rozwoju dorobku naukowego poświęconego audytowi, jego celom i roli w życiu społeczno-gospodarczym.

Na etapie planowania badań założono, że jednym z jego efektów będzie identyfikacja problemów badawczych wymagających rozwiązania. Założenia te zrealizowano. Autor żywi nadzieję, że niniejsza monografia przyczyni się do rozwoju dorobku naukowego poświęconego procesowi audytu, jego metodom, technikom, a także sformułowaniu kierunkowych propozycji doskonalenia audytu.

Rozdział I

SYSTEMATYZACJA APARATU POJĘCIOWEGO

1. Pojęcie i etapy audytu

Kontrolowanie zostało uznane za funkcję zarządzania już przez Fayola, jednego z przedstawicieli nurtu klasycznego tej dyscypliny (Fayol, 1916; Koontz, O'Donnell, 1969). Niezbędność kontrolowania Taylor, Gant, Gilbreth, Le Chatelier, a także Barnard i Brown dostrzegli dziesiątki lat temu w szczególności w przedsiębiorstwach poprzez pryzmat oceny realizacji celów i wykorzystania zasobów. Przykładu dostarcza m.in. model finansowy DuPonta z 1919 r., jak też system planowania i kontroli General Motors (Gigliani, Bedeian, 1974; Blumenthal, 1998; Merchant, Otley, 2006). Znaczenie kontrolowania dostrzegł także Weber, który sformułował model biurokracji, opierając się na założeniach Hegla i teorii administracji publicznej (Adler, Bryan, 1996; Dunn, Miller, 2007; Sager, Rosser, 2009). Niezbędność kontrolowania, choć w innym zakresie, zauważyli przedstawiciele szkoły behawioralnej (Wehrich, Koontz, 2005; Hersey, Blanchard, Johnson, 2007; Bruce, Nyland, 2011).

Kontrolowanie stanowi nieodłączny etap cyklu działania zorganizowanego. Le Chatelier umiejscowił kontrolowanie pośród pozostałych etapów cyklu działania zorganizowanego, a Adamiecki, wskazując na cztery etapy tego cyklu: analizę, plan, wykonanie i kontrolę, podkreślił niezbędność etapu kontrolowania niezależnie od stopnia poprawności zastosowania trzech pierwszych etapów (Adamiecki, 1970). Znani polscy prakseolodzy słusznie wskazywali, że choć kontrolowanie to etap

logicznie końcowy, w praktyce przeplata się w czasie z innymi etapami cyklu działania zorganizowanego oraz funkcjami zarządzania (m.in. Zieleniewski, 1978; Pszczołowski, 1978).

Simons (1995) zdefiniował kontrolowanie organizacji z punktu widzenia wyższego kierownictwa jako tzw.: systemy przekonań (*beliefs systems*), systemy brzegowe (*boundary systems*), interaktywne kontrolowanie (*interactive controls*) i kontrolowanie diagnostyczne (*diagnostic controls*). Tak zwane systemy przekonań to zespół podstawowych wartości przyjętych w każdej organizacji i służących w założeniu spajaniu pracowników. Są one określone w misji lub wizji organizacji. Kontrola na tym poziomie służy weryfikacji, czy działania pracowników są zgodne z wartościami organizacji. Systemy brzegowe wskazują obszary aktywności, które są uważane za nieodpowiednie z punktu widzenia organizacji. Kontrolowanie diagnostyczne służy ustaleniu odchyłeń w zarządzaniu przez wyjątki, zaś kontrolowanie interaktywne – odróżnieniu strategicznego niepowodzenia od niewłaściwego wdrożenia strategicznego (Simons, 1995).

Stoner i Wankel (1992) definiują kontrolowanie jako proces sprawdzenia, czy działanie rzeczywiste jest zgodne z działaniem planowanym. Kontrolowanie służy mierzeniu postępu w realizacji celów i podjęciu działań korygujących w przypadku odchyłeń od planu. Merchant (1982) zauważa, że kiedy strategie i plany są sporządzone, podstawowym celem kontrolowania pojmowanego jako szczególnie istotna funkcja zarządzania jest ustalenie, czy założenia organizacji są wdrażane w życie, a w przypadku przemian w otoczeniu – czy założenia te są modyfikowane. Merchant wskazuje na następczy charakter kontrolowania (Merchant, 1982).

Kontrolowanie pełni zatem funkcję poznawczo-dostosowawczą w procesie zarządzania (Dobrowolski, 2008; Schraeder i inni, 2014). Jest poszukiwaniem możliwości zmuszenia zdarzeń do zgodności z planem (Goetz, 1949; Webber, 1985), ale też ustalenia prawidłowości procesu planowania (Koontz, O'Donnell, 1969). Związek kontrolowania z organizowaniem polega na tym, że analiza i ocena sposobu zorganizowania określonych przedsięwzięć pozwalają na dokonanie zmian w strukturze

organizacyjnej, zakresach obowiązków i uprawnień pracowników, zasadach współdziałania. Związek kontrolowania z motywowaniem polega głównie na diagnozowaniu poziomu oddziaływania określonych bodźców na pracowników i ich wyniki (Czermiński i inni, 2001; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

Etzioni zauważa, że mechanizmy kontrolowania odnoszą się do trzech typów organizacji, tj. totalizującej, ekonomicznej i ideologicznej (Etzioni, 1961). Taka konstatacja rodzi poważne wątpliwości. Po pierwsze, trudno w praktyce życia publicznego zidentyfikować organizacje, które jednoznacznie można przyporządkować do każdego z trzech wskazanych typów organizacji. Po drugie, przymus może być podstawą zaangażowania pracowników w organizacji ekonomicznej, a nie tylko totalizującej. Wśród ekonomicznie zmotywowanych pracowników decyzja rodząca skutki finansowe będzie prowadzić do zachowania zgodnego z oczekiwaniami. Z kolei organizacje ideologiczne to także te, w których zachęta ekonomiczna jest elementem ideologii. Ponadto redukcja niepewności w działaniu organizacji jest skutkiem intencjonalnych lub stochastycznych działań. Dlatego też w świetle powyższych rozważań należy uzupełnić typologię o organizacje posiadające cechy wszystkich wcześniej wymienionych organizacji (Dobrowolski, 2017a; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Zaznaczyć należy, że refleksja nad rodzajami organizacji i mechanizmami ich kontrolowania nie służy wyłącznie dydaktyce. Może być przydatna przy określaniu ryzyka audytu.

W języku potocznym, ale również w literaturze naukowej (zob. wykaz literatury w tym opracowaniu) termin „kontrolowanie” oznacza zwykle porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym. „Kontrola” zaś to zespół działań polegających na analizie przebiegu czynności, sprawdzeniu, czy określone zadanie, wyrób zostały wykonane zgodnie z założeniami (*Zarządzanie przez kontrolę* [w:] *Encyklopedia Zarządzania*, https://mfiles.pl/pl/index.php/Zarządzanie_przez_kontrolę, dostęp: 29.04.2020 r.). Terminy „kontrolowanie” i „kontrola” odnoszą się zatem do czynności porównania stanów: wymaganego i faktycznego, oceny przyczyn, skutków rozbieżności pomiędzy tymi stanami (Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). W związku z powyższym, pomijając dalsze

refleksje semantyczne, założono zastosowanie w tym opracowaniu pojęcia kontroli jako tożsamego z kontrolowaniem. Dodać należy, że takie uogólnienie jest zgodne z poglądami innych autorów. Polscy badacze definiują kontrolę jako proces polegający na badaniu zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, pozwalający na ustalenie zasięgu i przyczyn rozbieżności (Boć (red.), 2001; Kisielnicki, 1999; Winiarska, 2001; Dobrowolski, 2008) lub po prostu jako proces służący ocenie zarządzania organizacją (Dobrowolski, Kościelniak, 2019).

W literaturze anglojęzycznej ustalenie stanu faktycznego, porównanie go ze stanem wymaganym oraz dokonanie jego oceny definiowane jest jako audyt (Power, 1996), zaś kontrola (*control*) w znaczeniu zarządczym to przyjęty system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy) służący do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte (Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, 2005, s. 32). Definicja ta jest zbliżona do pojęcia kontroli zarządczej.

W latach 2012–2019 i w pierwszej połowie 2020 r. studenci (160 osób) byli objęci przeprowadzonymi przez autora tej monografii wywiadami standaryzowanymi nieustrukturalizowanymi w celu ustalenia, jak pojmują podstawowe pojęcia z zakresu zarządzania. Ustalono, że 100% ogółu badanych pojmowało kontrolowanie jako etap cyklu działania zorganizowanego oraz jako funkcję zarządzania. Jednak 82% uważało, że audyt jest innym pojęciem niż kontrola, 6% nie miało zdania, a 12% uznało, że są to pojęcia tożsame. Pojęcie kontroli dla 77% było utożsamiane z Najwyższą Izbą Kontroli lub z kontrolą wewnętrzną, a dla pozostałych – z innymi instytucjami kontrolnymi, zaś audyt – z audytorami wewnętrznymi. Wyniki tych badań ujawniły potrzebę doprecyzowania aparatu pojęciowego związanego z audytem.

Zwykle z perspektywy zarządzania organizacją pojęciu kontroli towarzyszy przymiotnik „wewnętrzna” (*internal control*). Jest ona postrzegana jako kluczowy czynnik prawidłowego zarządzania (m.in. Adams, 1994; Al-Twajry, Brierley, Gwilliam, 2003; Feng, Li, McVay, 2009). Audyt definiowany jest jako niezależne badanie informacji finansowych każdej

organizacji (Power, 1999; Matthews, 2006) lub szerzej jako proces zapewnienia interesariuszy, że działania organizacji przebiegają zgodnie z oczekiwaniami. Takie pojmowanie audytu przyjęte przez autora tej monografii można także odnieść do teorii agencji. Audyt relacji występujących pomiędzy stronami kontraktu będzie służył niwelowaniu asymetrii w dostępie do informacji i sprzyjał obniżeniu kosztów transakcyjnych. Jednakże może dojść do swoistego dryfowania audytu, a zatem negatywnej autonomizacji, co będzie zwiększało koszty transakcyjne (Colbert, Jahera, 1988). Rozwiązaniem może być synchronizacja audytu zewnętrznego z wewnętrznym (Morrill, Morrill, 2003).

Według Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Instytucji Audytorskich, a w polskim oficjalnym tłumaczeniu Organizacji Najwyższych Instytucji Kontroli Państwowej (International Organization of Supreme Audit Institution – INTOSAI), audyt (*audit*) można zdefiniować jako wewnętrzną lub zewnętrzną kontrolę instytucjonalną, natomiast kontrola wewnętrzna (*internal control*) oznacza kontrolę funkcjonalną (NIK, 2000, s. 73–77; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Zgodnie z art. 272 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.) audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Biorąc pod uwagę istotę audytu określoną w przywołanej wyżej ustawie o finansach publicznych, można sformułować uogólnienie, że audyt wewnętrzny jest rodzajem kontroli charakteryzującej się zinstytucjonalizowaną funkcją doradczą (Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

Biorąc pod uwagę wyniki powyższej analizy semantycznej, przyjęto, że w dalszej części będzie wykorzystywany termin „audyt”, który jest rozumiany jako audyt wewnętrzny lub audyt zewnętrzny (odpowiednik kontroli instytucjonalnej). Autor tej monografii definiuje audyt jako proces, którego celem jest usprawnienie sposobu zarządzania organizacjami. Audyt służy ekonomizacji działań i zabezpieczeniu interesów konsumentów usług, w tym publicznych.

Pojęcie audytu można analizować z perspektywy paradygmatów zarządzania. W poglądzie modernistycznym, którego przedstawicielem jest m.in. Tannenbaum, celem audytu będzie ograniczenie zachowania idiosynkratycznego i zapewnienie zgodności działań ludzi z racjonalnym planem organizacji. Ocena wyników przy wcześniejszym ustaleniu mierników tej oceny, jak też ocena zachowania wymagają wcześniejszego ustalenia, które wyniki zachowania dają pożądane wielkości osiągnąć. Jak to zwymiarować, gdy zgodnie z koncepcją indeterminizmu osiągnięcie określonego celu może być dziełem przypadku, a nie kreatywnego, zamierzonego działania? Ponadto może dojść do tzw. zarządzania pozorami lub – jak to określa Hatch – zarządzania wrażeniami (Hatch, 2002, s. 323–341; Dobrowolski, 2017a; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Jak ocenić skuteczność audytu, którego celem jest ograniczenie niepożądanych przez organizację zachowań idiosynkratycznych w warunkach indeterminizmu? (Dobrowolski, 2017a; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Powyższy problem badawczy wymaga rozwiązania.

Wartości kulturowe, normy i oczekiwania stanowią podstawowe mechanizmy tzw. klanowej kontroli zachowania, zidentyfikowanej przez Ouchiego. Pozwala ona na ocenę skuteczności socjalizacji nowych członków organizacji. Czy takie kontrolowanie zachowania nie prowadzi jednak w dłuższym okresie do atrofii organizacji? (Dobrowolski, 2017a; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Jak wpływa to na audyt organizacji? Również to zagadnienie stanowi problem badawczy wymagający rozwiązania.

Obok pojęcia kontroli i audytu w polskiej przestrzeni prawnej, a także w literaturze przedmiotu funkcjonują pojęcia inspekcji, rewizji, wizytacji, lustracji, ewaluacji. Czy można je traktować jako tożsame z pojęciem kontroli lub audytu?

Pojęcie inspekcji posiada kilka synonimów: przegląd, obchód, kontrola, lustracja, wizytacja, nadzór. To ostatnie z pojęć, tj. nadzór, uwypukla istotę inspekcji. Nadzór zawiera w sobie kontrolowanie. Efektem podjętej procedury kontrolnej jest określone rozstrzygnięcie wydane w oparciu o przepisy prawa, w tym ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks

postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.). Efektem inspekcji jest obowiązek podjęcia lub zaniechania określonych działań, a kontrolowanemu przysługuje możliwość odwołania się od rozstrzygnięcia w sposób przewidziany przepisami prawa. Można zatem sformułować uogólnienie, przyjmując stanowisko Dobrowolskiego i Kościelniaka (2019), iż inspekcja to rodzaj instytucjonalnego kontrolowania, którego efektem jest rozstrzygnięcie z obowiązkiem jego wykonania i uprawnieniem kontrolowanego do odwołania się od rozstrzygnięcia w sposób przewidziany przepisami prawa. Różni się od kontroli publicznej wykonywanej przez Najwyższą Izbę Kontroli czy regionalną izbę obrachunkową tym, iż do ustaleń kontroli tych organów nie składa się zastrzeżeń w trybie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, lecz na podstawie przepisów ustaw, odpowiednio: ustawy z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2020 r. poz. 1200) i ustawy z 7.10.1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2137).

W ujęciu słownikowym rewizja to obejrzenie kogoś lub czegoś, przegląd, kontrola, lustracja (<https://sjp.pl/rewizja>, dostęp: 29.12.2020 r.). Czynności rewizji finansowej, w myśl art. 2 pkt 5 i 7 ustawy z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1415), to usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta. Usługi atestacyjne, zgodnie z przepisami ww. ustawy, to takie, które mają na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowania lub postaw określonych podmiotów w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi. A zatem, w świetle tej ustawowej definicji rewizja finansowa to kontrola wykonywana przez biegłego rewidenta (Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Można także pokusić się o stwierdzenie, że rewizja finansowa to rodzaj audytu finansowego.

Terminy „wizytacja” i „lustracja” występują w obrocie prawnym. W myśl art. 22 § 2 ustawy z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2167 ze zm.) w ramach czynności nadzoru nad działalnością administracyjną wojewódzkich sądów administracyjnych Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego może zarządzić przeprowadzenie wizytacji sądu lub lustracji w sądzie. W toku wizytacji, w myśl § 5 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 18.09.2003 r. w sprawie szczegółowego trybu wykonywania nadzoru nad działalnością administracyjną wojewódzkich sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 169, poz. 1645), bada się w szczególności: obciążenie sędziów stosownie do wpływu i liczby spraw załatwionych oraz stan zaległości, sprawność postępowania sądowego, w tym przygotowanie posiedzeń, wykonywanie czynności w toku postępowania, w tym terminowość sporządzania uzasadnień, oraz wykonywanie czynności po uprawomocnieniu się orzeczenia, a także poziom jednolitości orzecznictwa w wizytowanym sądzie na tle orzecznictwa innych sądów administracyjnych, a zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego. Czynności wizytacyjne kończą się naradą powizytacyjną z udziałem sędziów wizytowanej jednostki organizacyjnej wojewódzkiego sądu administracyjnego. Zgodnie z zasadą pisemności kontrolowania, w myśl § 6 cyt. wyżej rozporządzenia, z przebiegu wizytacji sporządza się sprawozdanie zawierające w szczególności dokonane ustalenia i ocenę pracy wizytowanego sądu lub jego poszczególnych jednostek organizacyjnych, w tym skuteczność wnoszonych środków odwoławczych, wskazanie uchybień oraz ewentualne wnioski o wytknięcie naruszeń obowiązków służbowych albo o wszczęcie postępowań wyjaśniających lub dyscyplinarnych, a w razie potrzeby także wnioski o wystąpienie o podjęcie uchwały wyjaśniającej przepisy prawne lub o unieważnienie prawomocnego orzeczenia (Dobrowolski, Kościelniak, 2019).

Lustracja, w myśl § 8 cyt. wyżej rozporządzenia, ma na celu zbadanie określonej problematyki z zakresu funkcjonowania wojewódzkiego sądu administracyjnego lub jego określonej jednostki organizacyjnej, a także zbadanie działalności nadzorczej prezesa, wiceprezesa (wiceprezesów) i przewodniczącego wydziału oraz ocenę sprawności i terminowości wykonywanych czynności służbowych przez poszczególnych sędziów. Do lustracji stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące wizytacji.

W świetle ww. opisu, przyjmując stanowisko Dobrowolskiego i Kościelniaka (2019), wizytacja, jak też lustracja są kontrolowaniem, choć ta ostatnia kontrolowaniem ograniczonym podmiotowo oraz przedmiotowo (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5.01.2012 r., II SAB/Wa 335/11, LEX nr 1107703).

Pojęcie ewaluacji występuje w rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z 25.08.2017 r. w sprawie nadzoru pedagogicznego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1551). Jest nią, według § 2 pkt 4 ww. rozporządzenia, proces gromadzenia, analizowania i komunikowania informacji na temat wartości działań podejmowanych przez szkołę lub placówkę. Wyniki ewaluacji są wykorzystywane w procesie podejmowania decyzji skierowanych na zapewnienie wysokiej jakości organizacji procesów kształcenia, wychowania i opieki oraz ich efektów w szkole lub placówce. Z tego opisu wynika, że ewaluacja jest kontrolą (Dobrowolski, Kościelniak, 2019).

Pewnego zamieszania pojęciowego przysparza przepis § 2 pkt 9 cyt. wyżej rozporządzenia w sprawie nadzoru pedagogicznego, który wyróżnia dwa pojęcia: ewaluację i kontrolę. Tę ostatnią należy rozumieć jako działania organu sprawującego nadzór pedagogiczny lub dyrektora szkoły lub placówki prowadzone w szkole lub placówce w celu oceny stanu przestrzegania przepisów prawa dotyczących działalności dydaktycznej, wychowawczej i opiekuńczej oraz innej działalności statutowej szkoły lub placówki. Analiza tych pojęć pozwala na sformułowanie uogólnienia, że ich odpowiednikiem są odpowiednio pojęcie kontroli wykonania zadań i pojęcie kontroli zgodności (Dobrowolski, Kościelniak, 2019). Można również pokusić się o konstatację, iż mają one cechy audytu.

Terminom „kontrola” i „audyt” towarzyszy termin „nieprawidłowość”. Jest to działanie lub zaniechanie działania, które w świetle przyjętych kryteriów oceny większość interesariuszy uznaje za nielegalne, niegospodarne, niecelowe, nierzetelne, nieskuteczne (Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). W prawodawstwie Unii Europejskiej nieprawidłowość oznacza każde naruszenie przepisów prawa Unii wynikające z działania lub zaniechania, przynoszące lub mogące przynieść szkodę budżetowi generalnemu Unii lub budżetom przez nią zarządzanym, w postaci

zmniejszenia lub utraty dochodów z własnych zasobów gromadzonych na rzecz Unii lub w postaci nieuzasadnionych wydatków (NIK, KPRM, MF, MSWiA, 2005, s. 42).

W postępowaniu audytowym można wyróżnić kilka etapów: ustalenie osiągniętych wyników, czyli określenie stanu faktycznego, porównanie stanu faktycznego z założonymi wynikami, ocena odchyłeń między wynikami osiągniętymi a założonymi (Trzcieniecki, 1979). Takie wyróżnienie jest niepełne, gdyż brak w nim działań służących poprawie funkcjonowania kontrolowanej organizacji. Stąd Kisielnicki, Benjamin wyróżniają pięć etapów: 1) określenie stanu pożądanego; 2) określenie stanu faktycznego; 3) porównanie stanu pożądanego lub normy ze stanem faktycznym; 4) analiza odchyłeń, a zatem przyczyn ich powstania; 5) podjęcie działań interweniujących (Kisielnicki, 1999, s. 226–227; Benjamin, 2008). W powyższym wyróżnieniu brak etapu oceny stanu pożądanego w następstwie postępowania audytowego, jak też ustalenia ryzyka nieosiągnięcia założonych celów audytu (Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

Należy odnotować, że przebieg postępowania audytowego poddany jest ocenie zewnętrznych, z punktu widzenia audytorów przeprowadzających audyt, ewaluatorów. Są nimi zwykle doświadczeni audytorzy. Etapy postępowania ewaluacyjnego będą przebiegać podobnie do wymienionych wyżej etapów postępowania audytowego (Rich, Solomon, Trotman, 1997).

2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy audytu

Każdy podmiot realizujący zadania zlecone przez siebie lub przez podmioty zewnętrzne może być poddany audytowi, który służy ocenie sposobu realizacji tych zadań. Ta uniwersalna definicja podmiotu i przedmiotu audytu dotyczy zarówno sfery publicznej, jak i prywatnej. Z perspektywy zarządzania nie ma znaczenia, czy dalsze rozważania dotyczące audytu będą obejmować sektor publiczny, czy też prywatny, gdyż istota badania i oceny realizowanej działalności jest tożsama. Taka konstatacja nawiązuje do poglądów Fayola, który ponad 100 lat temu

negował istnienie znacznych różnic pomiędzy sektorem publicznym i sektorem prywatnym z punktu widzenia pryncypiów zarządzania (Fayol, 1926, s. 171–172). Podobne stanowisko w tej sprawie zajął Jastrow (Longchamps, 1991, s. 33). Należy jednak podkreślić, że z perspektywy sektora publicznego realizacja niektórych przedsięwzięć może być z założenia niedochodowa. W tym przypadku zmieni się optyka zarządzania organizacjami wykonującymi takie zadania. Istnieją zatem pewne różnice pomiędzy sektorem publicznym i prywatnym, choćby w zakresie optymalizacji działań.

Zależność pomiędzy zarządzaniem, zasobami i celami organizacji publicznych przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1. Zarządzanie, zasoby, cele organizacji



Źródło: opracowanie własne na podstawie Przybyła (red.), 2001, s. 29; Dobrowolski, Kościelniak, 2019

Analiza powiązań pomiędzy zarządzaniem, zasobami i celami pozwala na sformułowanie uogólnienia, że sposób zarządzania organizacją wpływa na jej zasoby i cele. Z kolei cele wpływają na sposób zarządzania. Wyniki audytu mają służyć prawidłowemu wykorzystaniu zasobów dla skutecznej realizacji celów i zadań. Na sposób prowadzenia audytu mają wpływ interesariusze organizacji. Wykaz interesariuszy organizacji publicznych przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Interesariusze organizacji publicznych

Grupa interesariuszy	Interesariusze	Cele interesariuszy
Interesariusze zewnętrzni pozaorganizacyjni		
Regulatorzy	Administracja publiczna	Respektowanie prawa, realizacja celów publicznych, utrzymanie i rozwój organizacji
	Rządząca partia polityczna	Zgodność przebiegu i rezultatów zadań publicznych z oczekiwaniami elektoratu. Kreowanie pozytywnego wizerunku i umacnianie pożądanych preferencji wyborczych
	Instytucje UE	Przestrzeganie prawa unijnego oraz prawidłowa realizacja polityk UE
	Pozostałe instytucje międzynarodowe	Realizacja norm, celów, zasad współpracy międzynarodowej, lobbying
	Organizacje kontrolujące	Sprawną realizacją zadań, pozyskanie nowych zleceń
	Media	Przekazywanie informacji opinii publicznej, wzmacnianie swojej pozycji na rynku mediów
Odbiorcy	Zleceniodawcy	Zgodność realizacji zadań z założeniami
	Użytkownicy końcowi	Wysoka jakość, użyteczność, terminowość, łatwość dostępu
	Usługodawcy	Korzystne warunki zleceń
	Spółeczności lokalne	Realizacja lokalnych interesów
	Organizacje społeczne	Zgodność z celami organizacji społecznych
Dostawcy	Dysponenci środków budżetowych	Wykorzystanie środków finansowych zgodnie z założeniami
	Banki i instytucje finansowe	Pewna i terminowa spłata zobowiązań
	Ubezpieczyciele	Ograniczenie poziomu ryzyka ubezpieczeniowego
	Dostawcy materiałów, podwykonawcy	Korzystne ceny, warunki dostaw i pewne, terminowe płatności
Konkurenci	Konkurenci bezpośredni	Uzyskanie przewagi konkurencyjnej
	Konkurenci pośredni	Zmiana popytu

Grupa interesariuszy	Interesariusze	Cele interesariuszy
Interesariusze wewnątrzorganizacyjni		
	Organy nadzorcze	Osiąganie celów strategicznych, wzrost wartości spółki, poprawa wizerunku i kontynuacja działalności nadzorczej
	Zarząd spółki	Sprawną realizacją zadań, umocnienie własnej pozycji, prestiż zawodowy, zwiększenie wynagrodzenia
	Kierownictwo innych niż spółki organizacji publicznych	Sprawną realizacją zadań, umocnienie własnej pozycji, prestiż zawodowy, zwiększenie wynagrodzenia
	Pracownicy	Realizacja zadań bez zwiększenia wysiłku, dodatkowe wynagrodzenie, możliwość awansu
	Reprezentacje pracownicze	Akceptacja realizowanych zadań przez pracowników, możliwość powiększenia strefy wpływów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Trocki, Grucza, 2009, s. 374–375; Dobrowolski, Kościelniak, 2019

Ponieważ, jak nadmieniono wcześniej, na cele audytu wpływają interesariusze organizacji, z punktu widzenia organizacji przeprowadzających audyt istotne jest rozpoznanie ich interesów. To, co wydaje się ważne z punktu widzenia partykularnych interesów (nawet trafnych) określonej grupy interesariuszy, nie musi być istotne z punktu widzenia całej organizacji czy społeczeństwa. Określone grupy społeczne wpływają na organizacje audytowe, co urzeczywistnia się w określonym przepisami prawa oraz uregulowaniami wewnętrznymi sposobie podejmowania audytu. W planowaniu audytu należy zatem wyróżnić kilka inicjatyw jego podjęcia: z urzędu, na zlecenie, na wniosek określonej grupy interesariuszy, z własnej inicjatywy organizacji przeprowadzającej audyt, w tym wynikającej ze skarg i wniosków, co *de facto* jest także audytem na wniosek interesariuszy.

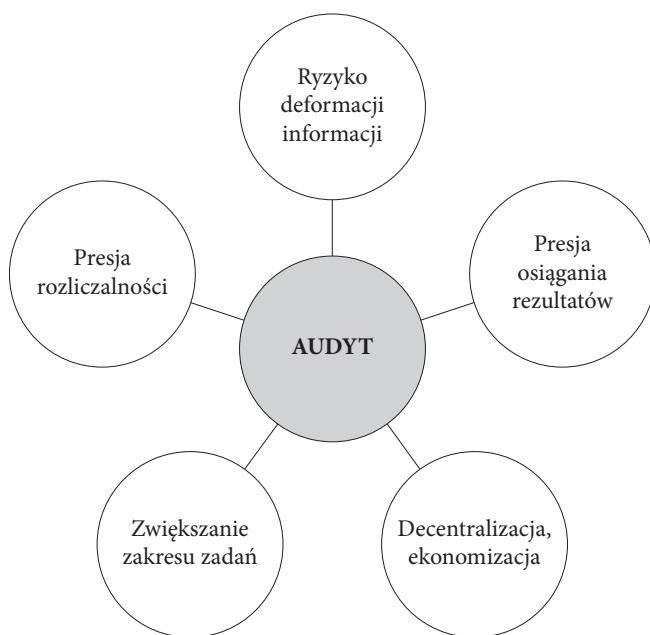
Na przestrzeni ostatnich 100 lat dostrzegalna jest zmiana zakresu podmiotowego i przedmiotowego audytu, jak też sposobu jego przeprowadzania (Maltby, 1995; Pacini i inni, 2002; Hines, 2003; Adams, 2004;

Buchanan, Forbes, 2008). W tym miejscu należy odnotować kilka zauważalnych tendencji. Jedną z nich jest zmniejszenie zakresu odpowiedzialności biegłych rewidentów wobec stron trzecich w krajach objętych prawem zwyczajowym oraz problemy związane z odpowiedzialnością audytorów z tytułu przeprowadzonych audytów (Dye, 1993; Pacini, Martin, Hamilton, 1999; Chan, Wong, 2002), koncentracja na rynku audytorskim (Pong, 1999; Beattie, Goodacre, Fearnley, 2003; Willekens, Achmadi, 2003), zmiany zakresu audytów w organizacjach publicznych (Dobrowolski, Sułkowski, 2020), rozszerzenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego audytu (Dobrowolski, 2017), narastające problemy z wyceną i oceną usług audytorskich (Simunic, 1980; Francis, Wilson, 1988; Bockus, Gigler, 1998; Craswell, Francis, 1999; Waddock, 2004; Morimoto, Ash, Hope, 2005; García-Marzá, 2005). Pojawia się również kwestia sposobu przeprowadzania oraz skutków audytu innowacji (Yam, Guan, Pun, Tang, 2004).

W systemie organizacji poddawanych audytom szczególne miejsce zajmuje administracja publiczna. Peters definiuje pojęcie administracji publicznej jako proces stosowania określonych reguł, czyli przekształcania ogólnych przepisów w konkretne decyzje dotyczące indywidualnych spraw. Proces ten realizują określone struktury władzy politycznej (Peters, 1999, s. 16). Administracja publiczna (organy państwa, a także organy samorządu terytorialnego) wykonuje zadania państwa, zaspokaja zbiorowe i indywidualne potrzeby obywateli wynikające ze współżycia ludzi w społecznościach (Boć (red.), 2001, s. 16). Organy administracji publicznej nie tylko wykonują prawo, lecz także same tworzą przepisy prawa. Struktury te są uzupełnieniem konstytucyjnych organów władzy publicznej. Świadczą wobec tych organów funkcje pomocnicze, jak też przejmują część ich kompetencji wykonawczych i regulacyjnych. Administracja publiczna stanowi integralną część systemu politycznego, podlega jego wpływom, ale sama również odgrywa rolę w kształtowaniu biegu spraw publicznych (Boć (red.), 2001, s. 16; Peters, 1999, s. 27). Przedmiotem audytu publicznego będą zatem: analiza procesu stosowania reguł, prawidłowość organizowania działalności oraz zaspokajania potrzeb publicznych, prawidłowość działalności regulacyjnej.

Przedstawiana w literaturze naukowej teoria agencji (m.in. Eisenhardt, 1989; Donaldson, Davis, 1991; Hill, Jones, 1992; Adams, 1994; Spraakman, 1997; Shapiro, 2005) może być również wykorzystana do wyjaśnienia relacji występujących w sektorze publicznym, w tym w organizacjach audytorskich. Ryzyko celowej deformacji strumienia informacji jest znaczące. Zjawisko to, jak też zwiększenie liczby i zakresu zadań publicznych oraz decentralizacja realizowana w ramach koncepcji *New Public Management* oraz *Public Governance* kreują popyt w zakresie audytu. Na rysunku 2 przedstawiono determinanty audytu.

Rysunek 2. Determinanty popytu na usługi audytowe



Źródło: opracowanie własne

Zwiększenie zakresu usług publicznych, których odzwierciedleniem jest wzrost udziału wydatków sektora rządowego w produkcie krajowym brutto, wpłynęło na audyt. Nastąpił wzrost popytu na usługi audytowe. Jego egzemplifikacją jest na przykład stopniowe rozszerzanie

zakresu podmiotowego i przedmiotowego audytów wykonywanych przez najwyższe państwowe instytucje audytowe. Przykładu w tym zakresie dostarcza choćby działalność amerykańskiego odpowiednika NIK, który rozwinął swoją działalność od audytów finansowych w kierunku audytów wykonania zadań (Dobrowolski, 2004). Rozszerzaniu usług audytowych sprzyjała rosnąca zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym presja rozliczalności decydentów w warunkach decentralizacji, implementacja w życiu społeczno-gospodarczym koncepcji Nowego Zarządzania Publicznego oraz *Public Governance*. Presji osiągnięcia rezultatów i optymalizacji działań towarzyszyła potrzeba ekonomicznej sfery publicznej oraz zapewnienia rzetelności w jej działalności (Dobrowolski, 2017).

3. Ustalenia i dowody audytu

Przeprowadzenie czynności audytowych według określonych wcześniej procedur można określić mianem postępowania audytowego. Jest to proces, który ma na celu ustalenie stanu faktycznego w zakresie działalności jednostek poddanych audytowi, udokumentowanie tego stanu oraz dokonanie oceny audytowanej działalności według wcześniej przyjętych i znanych jednostce poddanej audytowi kryteriów audytu (Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Ustalenia dokonuje się na podstawie dowodów audytu, których pojęcie zostanie przedstawione w dalszej części opracowania. Można wyróżnić ustalenia diagnostyczne, terapeutyczne i prognostyczne. Ustalenie diagnostyczne to określenie istniejącego stanu faktycznego badanego zjawiska. Ustalenie terapeutyczne to określenie, jakie działania należy podjąć, aby doprowadzić do zmian pozytywnych w badanej rzeczywistości. Te ustalenia konkretyzują się w postaci wniosków lub (w zależności od przyjętych rozwiązań prawnych) zaleceń audytu. Realizacja wniosków z audytu (określanych na przykład w ustawie o Najwyższej Izbie Kontroli jako wnioski pokontrolne) ma charakter fakultatywny, gdyż podmiot formułujący takie wnioski nie ma uprawnień do obligowania audytowanego do ich wykonania. Zalecenia mają charakter obligatoryjny, gdy są formułowane przez podmiot nadzorujący działalność audytowanego. Ustalenia prognostyczne orzekają o przyszłych stanach w danej działalności (Dobrowolski, 2008,

s. 243; NIK, 2000, s. 73, 78; Dobrowolski, Kościelniak, 2019). Odnotować należy, że ustalenia terapeutyczne nie muszą się zawsze kończyć sformułowaniem wniosków, jak wyeliminować nieprawidłowości z audytowanej działalności. Nawet w sytuacji dobrego wykonywania zadań istnieje możliwość jeszcze lepszej ich realizacji. To także może być przedmiotem ustaleń terapeutycznych.

Wpływ na sposób formułowania i przedstawiania ustaleń audytu mają doświadczenia i wiedza audytorów (Libby, Frederick, 1990) oraz struktura dowodów (Tan, 1995; Srivastava, Lu, 1999). Interakcje między audytorami a kierownictwem jednostek audytowanych mogą wpływać na percepcję audytorów i na ich decyzje dotyczące sposobu gromadzenia dowodów. Audytorzy, którzy czują (subiektywnie lub obiektywnie), że posiadają mniejszy od audytowanych zakres wiedzy lub umiejętności, unikają dokonywania ustaleń, które mogłyby w ich ocenie ujawnić ich luki kompetencyjne. Taka sytuacja wpływa na jakość audytu (Bennett, Hatfield, 2013). Indagowani audytorzy (45 osób objętych wywiadami niestandardizowanymi i nieustrukturalizowanymi przeprowadzonymi w latach 1992–2019) wskazywali, że ujawnienie przez audytorów ich własnej luki kompetencyjnej dopiero w trakcie audytu może wpływać na przebieg audytu. Problemem badawczym wymagającym rozwiązania jest ustalenie, kiedy i w jakich okolicznościach pojawiają się subiektywne odczucia audytorów o ich luce kompetencyjnej i jak to wpływa na przebieg audytu.

Kwestia ta jest niezwykle istotna, gdyż umyślne unikanie badania określonych zagadnień przez audytorów odczuwających swoje luki kompetencyjne będzie prowadzić do epistemicznej niesprawiedliwości.

Z badań przywołanych wyżej autorów wynika uwaga o charakterze praktycznym. Podmiot audytujący nie powinien kierować do jednostki poddanej audytowi audytorów, dopóki nie ustali, że poziom ich wiedzy i umiejętności nie ograniczy jakości audytu. W przeciwnym razie ucierpi wizerunek organizacji audytującej, a także interes audytowanego, który może być wprowadzony w błąd w następstwie źle przeprowadzonego audytu.

Dowody audytu, tak jak kontroli, można zdefiniować jako udokumentowane rezultaty zastosowanych procedur audytu. Potwierdzają stwierdzony stan faktyczny, stanowiący podstawę ocen, uwag, wniosków lub zaleceń (NIK, KPRM, MF, MSWiA, 2005, s. 24). Dowody te powinny być rzetelne, stosowne i racjonalne. Istotność spełnienia powyższego wymogu uświadamiają skutki jego nieprzestrzegania – skandal wywołany upadkiem firmy Enron i zewnętrznego audytora firmy Arthur Andersen (Shbeilat, Abdel-Qader, 2018).

Rzetelność oznacza, iż informacja jest ilościowo wystarczająca i właściwa, aby wyniki audytu mogły zostać osiągnięte, jakościowo bezstronna, tak aby wzbudzać zaufanie. Stosowność oznacza, że informacja powinna odnosić się do celów audytu. Racjonalność oznacza, iż proces gromadzenia informacji powinien uwzględniać walor oszczędności. Koszt pozyskania informacji powinien być proporcjonalny do wyników, które audytor zamierza osiągnąć (NIK, 2000, s. 73; Dobrowolski, 2008, s. 243; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Odnotować należy, że komplementarnymi dowodami mogą być zbiory danych informatycznych (Yoon, Hoogduin, Zhang, 2015).

Odnosząc się do postulatu racjonalności, stwierdzić należy, że nie można go wykorzystywać jako uzasadnienia odstąpienia od audytu. Na przykład, trudno uznać za prawidłową sytuację, gdy podmiot audytujący odstąpi od pozyskania dowodów przestępczej działalności, argumentując, iż koszt gromadzenia dowodów przewyższa wielkość straty poniesionej przez państwo lub inną organizację w następstwie przestępstwa. Wymóg rzetelności, stosowności i racjonalności dowodów podkreślany jest w międzynarodowych standardach audytu, na przykład w International Standard on Auditing (ISA) 500, Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence (EIC, ISA 500), Auditing Standard No. 15 (Public Company Accounting Oversight Board), ISSAI 100 (INTOSAI).

Analiza przepisów prawa normujących działalność organizacji audytorskich, nazwanych w Polsce kontrolnymi, pozwala na sformułowanie uogólnienia, iż można w szczególności wyróżnić takie dowody audytu jak: dokumenty, zabezpieczone rzeczy, wyniki obserwacji, zeznania

świadków, opinie biegłych, wyjaśnienia, oświadczenia, wyniki badań ankietowych. Dowody mogą być bezpośrednie, a zatem takie, które wprost wskazują na istnienie jakiegoś faktu, oraz pośrednie, to jest takie, które dopiero w logicznym powiązaniu pozwalają na ustalenie faktów (Dobrowolski, 2008, s. 243; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

Najbardziej rozpowszechnionymi w praktyce audytorskiej dowodami są dokumenty. Ich wykorzystanie generuje pewne ryzyka. Mianowicie ustalenie przez audytorów stanu faktycznego na podstawie nieprawdziwych dokumentów deprecjonuje nie tylko wynik audytu, ale także wizerunek organizacji przeprowadzającej audyt, a to z kolei może prowadzić do utraty zaufania publicznego definiowanego jako chęć interesariuszy do współdziałania. Prowadzi do sformułowania nierzetelnych ustaleń, ocen, uwag, wniosków. Wprowadza w błąd kierownictwo audytowanej organizacji oraz ich interesariuszy. Kwestią o fundamentalnym znaczeniu z perspektywy prawidłowego formułowania ustaleń jest zatem zastosowanie triangulacji dowodów, co sprzyja rzetelnemu wnioskowaniu (Bamber, 1983; Moeckel, Plumlee, 1989; Peecher, Schwartz, Solomon, 2007; Trotman, Wright, 2012; Dobrowolski, 2017a; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

Pojęcie dokumentu należy rozpatrywać w wielu aspektach. W ujęciu nominalnym wyraz „dokument” pochodzi od łacińskiego słowa *documentum*, co oznacza wskazówkę, dowód, świadectwo, przepis (Sondel, 1997, s. 306). Pojęcie dokumentu utożsamiane jest z decyzją administracyjną, protokołem kontroli, protokołem przyjęcia wyjaśnień, protokołem z zeznań świadka, operatem szacunkowym, umową, książką opisującą zdarzenia. Dokument jest pojmowany jako przedmiot i źródło dowodu. Treść dokumentu jest środkiem dowodowym. W sensie prawa karnego procesowego na dokument składają się cztery elementy: treść dokumentu, jego strona graficzna, podłoże dokumentu oraz autor dokumentu (Schneider, 2007; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

Pojęcie dokumentu w Kodeksie cywilnym nie zostało zdefiniowane. Istnieje dowolność formy dokonywania czynności prawnych, choć w niektórych przypadkach swoboda ta jest wyłączona, co wymaga dokonania czynności prawnych w formie szczególnej, czyli utrwalenia w postaci

dokumentu. Szczególnie uprzywilejowany charakter ma forma notarialna dokumentu. Niewątpliwie utrwalenie czynności prawnej w określonej formie szczególnej chroni strony czynności prawnych, jak też służy jawności tych czynności względem osób trzecich (Schneider, 2007, s. 14; Pietrzykowski, 1997, s. 203; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019). Omawianego terminu nie zdefiniowano również w Kodeksie postępowania cywilnego. Zdefiniowano natomiast pojęcie dokumentu urzędowego i prywatnego. W myśl art. 244 § 1 k.p.c. dokumenty urzędowe, sporządzone w przepisanej formie przez powołane do tego organy władzy publicznej i inne organy państwowe w zakresie ich działania, stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo zaświadczone. Przepis ten stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez organizacje zawodowe, samorządowe, spółdzielcze i inne organizacje społeczne w zakresie zleconych im przez ustawę spraw z dziedziny administracji publicznej. Z kolei w myśl art. 245 k.p.c. dokument prywatny stanowi dowód tego, że osoba, która go podpisała, złożyła oświadczenie zawarte w dokumencie.

Dokument pełni istotną rolę w postępowaniu administracyjnym. W myśl art. 75 k.p.a. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W szczególności dowodem mogą być dokumenty, zeznania świadków, opinie biegłych oraz oględziny. W myśl art. 76 k.p.a. dokumenty urzędowe sporządzone w przepisanej formie przez powołane do tego organy państwowe w ich zakresie działania stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Nie mogą to być jednak informacje, których wykorzystanie byłoby niezgodne z prawem. W sensie materialnym oznacza to posłużenie się jako środkiem dowodowym informacją, której treść objęta jest prawnym zakazem rozpowszechniania. W sensie proceduralnym to posłużenie się jako środkiem dowodowym informacją uzyskaną od osoby, która nie może być świadkiem. Do grupy procesowych środków dowodowych sprzecznych z prawem zalicza się zeznania świadków czy ustne wyjaśnienia pozyskane od osób, w stosunku do których wywierano presję psychiczną. W znaczeniu materialnym sprzeczny z prawem będzie dowód z nieaktualnych lub nieobowiązujących baz danych lub fałszywy dokument (Schneider, 2007, s. 15–17; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

Pojęcie dokumentu występuje również w innych aktach normatywnych. Na przykład w myśl art. 53 § 20 ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.) dokument jest to każdy przedmiot lub inny zapisany nośnik informacji, z którym jest związane określone prawo albo który ze względu na zawartą w nim treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne. Szczególną kategorię dokumentów stanowią papiery wartościowe. Zgodnie z art. 90 ustawy z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.) bankowy papier wartościowy służy gromadzeniu przez banki środków pieniężnych w złotych lub w innej walucie wymienialnej i zawiera w nazwie wyrazy „bankowy papier wartościowy”, a jego treść obejmuje: wartość nominalną; zobowiązanie banku do naliczenia określonego oprocentowania według ustalonej stopy procentowej, do dokonania wypłaty oznaczonej kwoty osobie uprawnionej, w określonych terminach; oznaczenie posiadacza papieru wartościowego, jeżeli jest to papier imienny, lub adnotację, że jest to papier wartościowy na okaziciela; zasady przenoszenia praw wynikających z papieru wartościowego; numer papieru wartościowego i datę emisji; podpisy osób upoważnionych do składania oświadczeń w zakresie praw i obowiązków majątkowych banku.

Ze względu na treść można wyróżnić dokumenty: konstytutywne, określane również jako dyspozytywne, rozporządzające, skutkujące, zawierające oświadczenie woli, utrwaloną czynność prawną; narratywne, a zatem sprawozdawcze, informacyjne, stwierdzające, zaświadczające. Ze względu na sposób sporządzenia wyróżnia się dokumenty: pierwotne (oryginalne), wtórne (pochodne), sporządzone przez człowieka lub aparaturę techniczną. Ze względu na znaczenie procesowe: dokumenty procesowe i pozapprocesowe. Ze względu na charakter: urzędowe i prywatne, księgowe i pozostałe (Schneider, 2007, s. 19–49; Piórkowska-Flieger, 2004, s. 140–141; Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

W świetle systematyki przestępstw przyjętej w Kodeksie karnym istnieją cztery podstawowe sposoby fałszerstwa dokumentów (Hołyst, 1981, s. 83–84):

- podrobienie, które polega na sporządzeniu całkowicie nowego dokumentu na podstawie autentycznego wzoru;

- przerobienie, które polega na zmianie pierwotnego tekstu lub znaków przez usunięcie odpowiednich fragmentów i naniesienie nowej treści lub przez dodanie nowych elementów do już istniejącej treści;
- poświadczenie nieprawdy, które polega na wystawieniu dokumentu przez osobę uprawnioną, która wbrew prawdzie stwierdza okoliczności mające znaczenie prawne;
- wyłudzenie poświadczenia nieprawdy, które polega na podstępnym wprowadzeniu w błąd osoby upoważnionej do wystawienia dokumentu o treści niezgodnej z rzeczywistym stanem faktycznym.

Mając świadomość, że istnieją możliwości fałszowania dokumentów, należy bacznie przyjrzeć się sposobowi formułowania zdań w dokumencie. Czy jest taki sam, jak w innych, podobnych dokumentach? Na przykład, czy w operacie szacunkowym użyte są podobne wyrażenia, czy też na jednej ze stron dokumentu sposób formułowania zdań odbiega od stylu zawartego na innych stronach? Należy zaznaczyć, że tego typu badania są pracochłonne i powinny stanowić jedynie przyczynek do dalszych badań. Przede wszystkim w razie wątpliwości należy porównać dokumenty okazane audytorowi z kopiami (oryginałami) dokumentów znajdujących się w jednostkach niekontrolowanych. W uzasadnionych przypadkach należy zabezpieczyć materiał dowodowy w celu dalszego postępowania (Dobrowolski, Kościelniak, 2018, 2019).

W trakcie badania dokumentów należy zwrócić uwagę na podpisy. Badanie ma na celu wstępne ustalenie, czy podpis nie został podrobiony. W praktyce można spotkać podpisy czytelne, nieczytelne o bogatym układzie elementów graficznych, a także tzw. parafy, przedstawiające często znaki pierwszych liter imienia lub nazwiska. Należy pamiętać, iż sposób złożenia podpisu przez tę samą osobę może się różnić, co wynika z okoliczności (pośpiech), stanu emocjonalnego, stopnia wyrobienia podpisu. Nikt nie potrafi dwa razy podpisać się tak, aby jeden podpis był kopią drugiego. Jeżeli stwierdzi się, że dwa podpisy są identyczne, to można założyć, że albo jeden z nich jest sfalszowany, albo stanowi kopię autentycznego podpisu (Hołyst, 1981, s. 321). W takim przypadku badacze powinni dążyć do zabezpieczenia oryginalnych dokumentów. Stanowią one bowiem najodpowiedniejszy materiał do badań, które będą