UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI

WYDZIAŁ PRAWA i ADMINISTRACJI

mgr Agnieszka Słomczyńska

ROZPRAWA DOKTORSKA

Normatywne aspekty audytu wewnętrznego w Polsce

Rozprawa doktorska przygotowana
pod kierunkiem promotora:
prof. (US) dr hab. Krystyny Nizioł

Szczecin 2025

OŚWIADCZENIE

Oświadczam, że rozprawa doktorska pt.:

Normatywne aspekty audytu wewnętrznego w Polsce

a) została napisana przeze mnie samodzielnie,
b) nie narusza praw autorskich w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku o prawie, autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U.2022 r. poz. 2509 ze zm.) oraz dóbr osobistych chronionych prawem, nie zawiera danych i informacji, które uzyskałem w sposób niedozwolony,
c) nie była podstawą nadania stopnia naukowego ani mnie, ani innej osobie.

Ponadto oświadczam, że treść rozprawy doktorskiej zawarta na przekazanym nośniku elektronicznym, jest identyczna z jej wersją drukowaną.

Szczecin dnia…… .....

podpis doktoranta

OŚWIADCZENIE

Wyrażam zgodę ~~(lub nie wyrażam zgody)~~ na udostępnienie mojej rozprawy doktorskiej pt. **Normatywne aspekty audytu wewnętrznego w Polsce**

Szczecin dnia…… .....

podpis doktoranta

OŚWIADCZENIE

Akceptuję ostateczną wersję pracy.

Szczecin dnia…… .....

podpis promotora

Spis treści

Wykaz skrótów 7
Wstęp 10
Rozdział I 19

1. Ramy metodologiczne i teoretyczne rozprawy doktorskiej 19

1.1. Uzasadnienie wyboru tematu pracy 19
1.2. Luka badawcza i przegląd stanu badań 24
1.3. Zintegrowany model badawczy 33
1.4. Podsumowanie 44
Rozdział II 46

2. Determinanty genezy i rozwoju normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w Polsce i na świecie 46

2.1. Wprowadzenie 46
2.2. Starożytność- pierwotne ratio legis audytu i funkcja prewencyjna - ochrona majątku 47
2.3. Średniowiecze- wpływ handlu i krystalizacja funkcji monitorowania oraz weryfikacji odpowiedzialności 52
2.4. XX wiek- redefinicja paradygmatu odpowiedzialności i rozszerzenie funkcji audytu wewnętrznego 55
2.5. Instytucjonalizacja i profesjonalizacja- kształtowanie się nowoczesnego audytu wewnętrznego - przełomowy rok 1941 64
2.6. Prognozy i wyzwania normatywne dotyczące rozwoju audytu wewnętrznego 74
2.7. Podsumowanie 85
Rozdział III 88

3. Normatywna i interdyscyplinarna analiza instytucji audytu wewnętrznego 88

3.1. Wprowadzenie 88
3.2. Normatywne uwarunkowania audytu wewnętrznego- dogmatyczna identyfikacja celów, funkcji i obszarów problemowych wraz z uzasadnieniem przyjętej koncepcji heurystycznej 90
3.3. Kontekst międzynarodowy audytu wewnętrznego w Polsce (wybrane zagadnienia) 115
3.4. Audyt wewnętrzny w świetle ustawy o finansach publicznych - wybrane zagadnienia merytorycznie 135
3.5. Standardy audytu wewnętrznego - aspekty normatywne i historyczne względem wybranych celów i funkcji audytu wewnętrznego 157
3.6. Atrybuty normatywne wykonywania funkcji audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych 175
3.7. Audyt wewnętrzny w perspektywie jego funkcji i celów - analiza efektywności (skuteczności) i wystarczalności (adekwatności) unormowań dotyczących audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce 196
3.8. Synteza części teoretycznej 249

Rozdział IV 255

4. Empiryczna weryfikacja normatywnych aspektów audytu wewnętrznego- analiza deskryptywna.....255
4.1. Wprowadzenie 255
4.2. Aspekty normatywne audytu wewnętrznego w opinii respondentów - analiza deskryptywna uszeregowana względem pytań badawczych. 257
4.3. Empiryczna weryfikacja funkcji i celów teoretycznych 292
4.4. Synteza części empirycznej.....302
Synteza teoretyczno-empiryczna 305
Zakończenie 309

Wykaz tabel i wykresów 314
Wykaz źródeł 315
Akty prawne 315
Wykaz literatury.....318
Pozostałe źródła.....338
Streszczenie.....346
Summary 349

WYKAZ SKRÓTÓW

SKRÓTY METODOLOGICZNE

H - hipoteza główna dysertacji
C - główne pytanie badawcze dysertacji (cel rozprawy)
c1-c8 - cele szczegółowe (zdefiniowane w matrycy korelacji normatywnych)
f1-f8 - funkcje szczegółowe (zdefiniowane w matrycy korelacji normatywnych)
p1-p8 - pytania szczegółowe (zdefiniowane w matrycy korelacji normatywnych)
h1-h8 - hipotezy szczegółowe (zdefiniowane w matrycy korelacji normatywnych)
pp1-pp9 - pytania pośrednie (zastosowane w badaniu empirycznym)

SKRÓTY I AKRONIMY POLSKIE

Uofp- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych
(t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.)
UoR - Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości
(t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.)
U.o.n.d.f.p.- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1484)
s.f.p. - Sektor finansów publicznych
JST - Jednostki samorządu terytorialnego
NIK - Najwyższa Izba Kontroli
KAS - Krajowa Administracja Skarbowa
KRRIO - Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych
PIKW - Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej
CHF - Centralna Funkcja Harmonizacyjna
KSAP - Krajowa Szkoła Administracji Publicznej
KAW - Komórka Audytu Wewnętrznego

SKRÓTY I AKRONIMY MIĘDZYNARODOWE

IIA - Instytut Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors)
GSAW - Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego
COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ERM - Enterprise Risk Management (Zarządzanie Ryzykiem Korporacyjnym, COSO II)
IAS - Internal Audit Service (Służba Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej)
EFTA - Europejskie Porozumienie o Wolnym Handlu – Convention Establishing the European Free Trade Association (EFTA Convention), sporządzona w Sztokholmie dnia 4 stycznia 1960 r., 370 U.N.T.S. 3, weszła w życie 3 maja 1960 r.
ESG - Environmental, Social, Governance (Środowisko, Społeczna odpowiedzialność, Ład korporacyjny)
AML - Anti-Money Laundering (Przeciwdziałanie praniu pieniędzy)
ECIIA - European Confederation of Institutes of Internal Auditing

EWS - Early Warning System / Function (System / Funkcja wczesnego ostrzegania)
ICS - Internal Control System (System Kontroli Wewnętrznej)
TQM - Total Quality Management (Kompleksowe zarządzanie jakością)
RBIA - Risk Based Internal Audit (Audyt wewnętrzny oparty na ryzyku)
GE - Government Effectiveness (Wskaźnik efektywności rządzenia)
CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA, CFA - Oznaczenia międzynarodowych certyfikatów zawodowych

TERMINY I ZWROTY ŁACIŃSKIE (I INNE PRZYJĘTE W DYSKURSIE PRAWNICZYM)

terminy anglosaskie (merytoryczne)

accountability - rozliczalność
assurance - działalność zapewniająca
audit trail - ślad audytowy
civil law - system prawa kontynentalnego
common law - system prawa anglosaskiego
compliance - zgodność (z normami)
data analytics - analityka danych
due diligence - należyta staranność
forensic audit - audyt śledczy
governance - ład organizacyjny, zarządzanie
legal transplant - transplantacja prawna (przeszczep prawny)
legal trap - pułapka prawna
liability - odpowiedzialność (za skutek, szkody)
rational agent - racjonalny podmiot/agent
responsibility - odpowiedzialność (za proces, zadanie)
risk ownership - własność/odpowiedzialność za ryzyko
scoping review - przegląd zakresowy
value added - wartość dodana
whistleblowing - sygnalizowanie nieprawidłowości
a contrario - przeciwnie, z przeciwnego założenia
a limine - na wstępie
a priori - z góry, przed doświadczeniem
ad hoc - doraźnie, dla konkretnego przypadku
conditio sine qua non - warunek konieczny, niezbędny
contra legem - wbrew prawu
corpus - zbiór, zasób
crimen falsi - przestępstwo fałszu

de facto - w rzeczywistości, faktycznie
de iure - zgodnie z prawem, formalnie
de lege ferenda - w odniesieniu do prawa przyszłego, postulat zmiany
de lege lata - w odniesieniu do prawa obowiązującego
de sententia legis - zgodnie z intencją ustawy
desuetudo - wygaśnięcie normy przez niestosowanie
error in categoria - błąd kategoryzacji
ex ante - przed faktem, oczekiwany
ex lege - z mocy prawa
ex post - po fakcie, następczy
expressis verbis - wyraźnie, dobitnie
in abstracto - w oderwaniu od konkretu
in cursu - w trakcie
in extenso - w całości
in pari materia - w podobnej materii
ipso facto - tym samym, z samego faktu
lex artis - reguły sztuki/zawodu
lex imperfecta - norma niedoskonała, pozbawiona sankcji
lex specialis - ustawa szczególna
mandatum impossibile - zlecenie niemożliwe do wykonania
modus operandi - sposób działania
par excellence - w najczystszej postaci, w całym tego słowa znaczeniu
per se - samo przez się
prima facie - na pierwszy rzut oka
principium - zasada
pro futuro - na przyszłość
quasi - jak gdyby, niby
ratio decidendi - przyczyna rozstrzygnięcia
ratio legis - cel, uzasadnienie ustawy
sensu stricto - w ścisłym znaczeniu
sui generis - szczególnego rodzaju
telos - cel (termin grecki)

Wstęp

Instytucja audytu wewnętrznego podlegała ewolucyjnym przeobrażeniom na przestrzeni dziejów, dostosowując swoją istotę i zakres funkcjonalny do dynamicznych transformacji uwarunkowań społeczno-gospodarczych[1]. Proces ten, nierozerwalnie powiązany z ewolucją systemów normatywnych, stanowi wyraźne świadectwo ścisłej interakcji pomiędzy praktyką gospodarczą a regulacjami dotyczącymi audytu wewnętrznego. Począwszy od genezy audytu sięgającej starożytności, będącej przejawem kontroli nad transparentnością przepływu zasobów, aż po współczesne wyzwania wynikające z globalizacji, transformacji cyfrowej oraz kryzysów finansowych, ekonomicznych i społecznych[2], audyt wewnętrzny był wykorzystywany jako instrument służący do podnoszenia efektywności zarządzania organizacjami.

Jednak warto zaznaczyć, że współczesne kryzysy geopolityczne, sanitarne[3] czy ekonomiczne[4], stanowiąc szczególny probierz dla odporności i sprawności instytucji państwa, zwłaszcza w kontekście współczesnego gospodarowania publicznego[5], ujawniają znaczące deficyty w materii audytu wewnętrznego[6], rodząc potrzebę rewizji dotychczasowych unormowań w zakresie funkcji i celów tej instytucji. Wstępna analiza materiału źródłowego sugeruje, iż niedoskonałości systemów audytu wewnętrznego

[1]K. Ratnicyn, *Nie ma odwrotu od cyfryzacji przedsiębiorstw*, Businessinsider z 09.12.2021 r., https://businessinsider.com.pl/technologie/nowe-technologie/nie-ma-odwrotu-od-cyfryzacji-przedsiebiorstw/0cvv0z6, dostęp: 25.06.2025 r.

[2] Zob. S. Bowers, *How Iceland's banking flaws brought down the country's economy*, The Guardian z 12.04.2010 r., https://www.theguardian.com/business/2010/apr/12/iceland-truth-commission-damning-report, dostęp: 25.06.2025 r., oraz S. Bowers, *Landsbanki administrators accuse auditor of negligence*, The Guardian z 01.12.2010 r., https://www.theguardian.com/business/2010/dec/01/pricewaterhousecoopers-accused-over-icesave, dostęp: 25.06.2025 r.

[3] A. Słomczyńska, *Prawne i ekonomiczne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego podczas COVID-19* [w:] J. Korpysa, P. Niedźwiedzka- Rystwej (red.), *Młodzi naukowcy 2.0,* t. I, Szczecin 2021, s. 590-594, https://bibliografia.bg.szczecin.pl/Works/Details/2855, dostęp: 07.07.2023.

[4] P. Bondarenko, *Enron scandal* [w:] The Encyclopaedia Britannica, https://www.britannica.com/event/Enron-scandal, ostatnia aktualizacja: 20.06.2025 r., dostęp: 25.06.2025 r. Zob. także: JURI, ECON Committees of the European Parliament, *Update on Wirecard case: public hearing, The insolvency of Wirecard,* 2021, https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/659639/IPOL_BRI(2021)659639_EN.pdf, dostęp: 04.06.2025 r.

[5] A. Chodorowska, Rozdział X Najwyższa Izba Kontroli [w:] Organy ochrony prawnej, red. P. Kuczma, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

[6] A. Słomczyńska, *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID-19*, [w:] Cz. Martysz (red.), Skuteczność w prawie administracyjnym, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s.148-162.

mogą stanowić jeden z czynników współdeterminujących wystąpienie i eskalację kryzysów[7].

Doniosłość tego zagadnienia podkreśla fakt, iż cel gospodarowania publicznego nie ogranicza się jedynie do wzrostu gospodarczego[8], co uwidacznia się w nadrzędnych wartościach konstytucyjnych, takich jak zasada dobra wspólnego[9], sprawiedliwości społecznej[10] oraz zrównoważonego rozwoju[11], które znajdują wyraz we współczesnej koncepcji ESG (ang. *environment, social, governance*)[12]. Z uwagi na powyższe, podjęto próbę zdiagnozowania czy podstawy normatywne audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych cechują się konstrukcją na tyle adekwatną i wewnętrznie spójną, by mogła ona skutecznie pełnić przypisaną jej rolę systemowego instrumentu wsparcia, służącego zapewnieniu prawidłowości i efektywności działania sektora finansów publicznych (dalej: s.f.p.), a przez to zrównoważonego rozwoju państwa i jego bezpieczeństwa.

W okresie kryzysu, kiedy mechanizmy alokacji środków publicznych podlegają reorientacji, a presja czasu i konieczność podejmowania szybkich działań intensyfikują ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, realizacja dyrektyw ustrojowych zostaje poddana największej próbie[13]. Daje to asumpt do stwierdzenia, że audyt[14] ma potencjał, aby pełnić

---

[7] A. Słomczyńska, *Analysis of selected economic and legal aspects of individual and corporate liability in the context of threatened corporate sanctions and used economic models on the basis of the Lehman Brothers bank case study* [w:] M. Mazur (red.), Współczesne trendy w zarządzaniu, s. 130- 134, https://bibliografia.bg.szczecin.pl/Works/Details/31590, dostęp: 07.06,2025 r.

[8] E. Chojna- Duch, *Część pierwsza Prawo finansów publicznych* [w:] Prawo finansów publicznych i prawo podatkowe, (red.) E. Chojna- Duch, E. Kornberger- Sokołowska, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp 07.10.2025 r.

[9] Art. 1, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

[10] Ibidem, art. 2.

[11] Ibidem, art. 5.

[12] ESG (ang. *Environmental, Social, Governance*) - koncepcja oceny działalności organizacji pod kątem wpływu na środowisko, odpowiedzialności społecznej oraz jakości ładu korporacyjnego (organizacyjnego).
Zob. A. Piotrowska, 4. Finanse zrównoważone [w:] Publiczne prawo gospodarcze, red. T. Długosz, K. Oplustil, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 10.06.2025 r.

[13] A. Słomczyńska, *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID-19* …, op.cit., s. 148-162.

[14] Audyt zewnętrzny- przeprowadzany przez niezależnego biegłego rewidenta, obejmuje badanie sprawoz dań finansowych w celu wydania opinii o ich zgodności z ramami sprawozdawczości finansowej oraz o rzetelnym i jasnym przedstawieniu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki w celu dostarczenia zewnętrznym interesariuszom racjonalnego zapewnienia. Audyt wewnętrzny- ustanowiony w ramach struktury organizacyjnej, jest niezależną działalnością zapewniającą i doradczą, dokonującą oceny proces ów zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej oraz ładu organizacyjnego, a jego rekomendacje są przez naczone dla organów zarządzających i nadzorczych jednostki., D. Prokopowicz, A. Wolańczyk, *Istota i funkcje audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych,* [w:] A. Gołębiowska, P. B. Zientarski (red.), Kontrola i audyt w administracji publicznej, Kancelaria Senatu,Warszawa 2019, https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k10/agenda/seminaria/kontr ola_i_audyt_internet.pdf, s. 200, dostęp: 25.06.2025 r.

rolę jednego z kluczowych instrumentów wspierających równowagę systemową państwa. Niemniej jednak skuteczność audytu wewnętrznego jest wprost zdeterminowana przez jakość i adekwatność jego normatywnych podstaw.

Przyczynkiem do podjęcia analizy normatywnych aspektów audytu wewnętrznego stały się także wnioski płynące z Raportu PricewaterhouseCoopers pt. *„Global Economic Crime Survey 2024”*[15], w którego konkluzjach stanowczo zaakcentowano kluczową rolę audytu wewnętrznego w prewencji i wykrywaniu nadużyć. Zarysowane braki systemowe stały się przesłanką do podjęcia próby wieloaspektowej analizy zagadnień prawnych dotyczących pozycji, funkcji oraz celów normatywnych audytu wewnętrznego w polskim prawie finansowym.

Trafność podjęcia tej tematyki zdają się potwierdzać także wnioski płynące z działalności krajowych organów kontroli. Działania audytowe Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS)[16] ujawniły nadużycia w dysponowaniu środkami publicznymi, których wartość oszacowano na niemal 5 miliardów złotych, co może wskazywać na istnienie istotnych luk w wewnętrznych procesach kontrolnych. Problematyka ta nie jest zjawiskiem odosobnionym, gdyż dane te potwierdzają, iż ustalenia z raportu Najwyższej Izby Kontroli z 2021 roku, z których wynika, że w jednostkach zobligowanych do prowadzenia audytu wewnętrznego, wymagane czynności nie były przeprowadzane przez okresy sięgające nawet do pięciu lat. Analogiczne wnioski nasuwają się w świetle analizy danych Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych, dokumentujących ujawnienie w 2023 roku blisko dziesięciu tysięcy nieprawidłowości w zarządzaniu finansami jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST)[17]. Złożony charakter zidentyfikowanych dysfunkcji stanowi wyraźne uzasadnienie dla podjęcia pogłębionej

[15] PricewaterhouseCoopers (PwC), *Meeting tomorrow’s challenges, embracing risk intelligently*, *Global Economic Crime Survey 2024*, https://www.pwc.com/gx/en/services/forensics/economic-crime-survey.html, dostęp: 04.06.2025r.

[16] Działania audytowe Krajowa Administracja Skarbowa na podstawie art. 95 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.) -dalej: ustawa o KAS. Zgodnie z art. 25 ust. 4 ww. Ustawy prowadzenie audytów wewnętrznych należy do kompetencji dyrektorów izb administracji skarbowej. Nadzór nad prowadzonymi działaniami sprawuje Szef KAS., zob. *Audyty Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie środków publicznych*, gov.pl, z 14 sierpnia 2024 r., https://www.gov.pl/web/kas/audyty-krajowej-administracji-skarbowej-w-zakresie-srodkow-publicznych, dostęp: 25.06.2025 r.

[17] M. Przybylski, *KRRIO podsumowała kontrole w samorządach. Nieprawidłowości na 5,5 mld zł*, samorzad.pap.pl z 27 czerwca 2024 r., https://samorzad.pap.pl/kategoria/finanse/krrio-podsumowala-kontrole-w-samorzadach-nieprawidlowosci-na-55-mld-zl, dostęp: 25.06.2025 r., por. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, *Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 roku*, Warszawa 2022, https://rio.gov.pl/download/attachment/109/sprawozdanie_za_2021_r.pdf, passim, dostęp: 04.06.2025r.

analizy, zwłaszcza w sytuacji, iż po ponad dwudziestu latach funkcjonowania tej instytucji w Polsce, obowiązujące regulacje mogą wymagać zmian.

W konsekwencji, w wyniku przeprowadzonej kwerendy literaturowej oraz konsultacji z kluczowymi interesariuszami, zidentyfikowano lukę badawczą w obszarze normatywnych aspektów audytu wewnętrznego. Stwierdzono bowiem brak kompleksowych badań, tak ilościowych, jak i jakościowych, dotyczących efektywności funkcji i celów audytu wewnętrznego w kontekście regulacji obowiązujących jednostki sektora finansów publicznych (dalej: jednostki s.f.p.). Istniejące w polskiej literaturze opracowania, choć cenne, koncentrują się na wybranych aspektach jego funkcjonowania, nie dając pełnej odpowiedzi na pytanie o adekwatność obowiązującego modelu prawnego.

Tytułem przykładu można tu przytoczyć badania B. Filipiak i M. Dylewskiego z 2009 r., które to już wtedy wykazały, że wyniki audytu wewnętrznego bywają lekceważone[18]. Wnioski te korespondują z analizą A. Bartoszewicz i H. Lelusza, którzy zidentyfikowali szereg luk prawnych[19]. Z kolei nowsze badania przedstawione w pracy L. Grzesiak[20], J. M. Ciaka, G. Vossa[21], czy analiza J. Przybylskiej, J. Trebeckiego i W. Rydzaka[22], mimo, że nie koncentrują się na dogmatyce, to jednak ujawniają problemy w zakresie norm prawnych i ich realizacji, np. co do presji wywieranej względem audytorów wewnętrznych. Ponadto należy podkreślić, że problem niezależności audytu wewnętrznego i jej gwarancji normatywnych jest odnotowywany także w ujęciu międzynarodowym[23]. Jednak, na gruncie polskim, na systemowe wady

---

[18] B. Filipiak, M. Dylewski, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu teryt orialnego w świetle badań empirycznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2009; nr 39, t. 2, s. 39-49.

[19] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające racjonalizację gospodarki finansowej w samorządzie gminnym,* Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, nr 16, Szczecin 2009, s. 145- 156, http://wneiz.pl/nauka_wneiz/sip/sip16-2009/SiP-16-145.pdf, dostęp: 05.06.2025r.

[20] L. Grzesiak, *Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2021, s.7- 55, https://dspace.uni.lodz.pl:8443/xmlui/bitstream/handle/11089/39771/Grzesiak_Kapital_ludzki.pdf?sequence=1&isAllowed=y, dostęp: 05.06.2025r.

[21] J. M. Ciak, G. Voss, *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym - wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrzneg*o, Studia Prawno-Ekonomiczne 2017, t. CIV, s.235-254, https://doi.org/10.26485/SPE/2017/104/13, dostęp 05.06.2025r.

[22] J. Przybylska, J. Trebecki, W. Rydzak, *Skuteczna komunikacja w audycie wewnętrznym- podsumowanie badań*, s. 11- 26, https://www.researchgate.net/publication/348010006_Skuteczna_komunikacja_w_audycie_wewnetrznym_-_podsumowanie_badan, dostęp: 08.12.2024 r.

[23] C. Strand Norman, A. M. Rose, J. M. Rose, *Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk*, Accounting, Organizations and Society 2010, vol. 35, Issue 5, s. 546-557, https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.12.003, dostęp: 06.06.2024 r. Por. A. Słomczyńska, *Analysis of selected economic and legal aspects of individual and corporate liability in the context of threatened corporate sanctions and used economic models on the basis of the Lehman Brothers bank case study* [w:] M. Mazur (red.), Współczesne trendy w zarządzaniu*, s*. 130- 134, https://bibliografia.bg.szczecin.pl/Works/Details/31590, dostęp: 07.06,2025 r.

ram prawnych wprost wskazuje np. K. Sojka[24], identyfikując takie problemy jak niejednolita implementacja czy deprecjacja pozycji audytu wewnętrznego w JST.

Koniecznym jest, aby w tym miejscu postawić zasadniczą tezę, która będzie rozwijana w dalszej części pracy. Zdiagnozowane w przywołanych badaniach problemy, takie jak lekceważenie zaleceń, presja czy deprecjacja pozycji, nie są jedynie kwestią woli kierownictwa czy kultury organizacyjnej. Mogą one być symptomem głębszych systemowych mankamentów normatywnych, tkwiących w immanentnej sprzeczności statusu audytora wewnętrznego. Jeżeli jego normatywne umocowanie w strukturze organizacji *de iure* czyni go podwładnym, to musi to stać w sprzeczności z *de iure* deklarowaną niezależnością. Ta właśnie kolizja norm regulujących status i pozycję audytora wewnętrznego stanowi sedno problemu badawczego niniejszej dysertacji.

Co istotne, należy podkreślić, że w Ministerstwie Finansów trwają obecnie prace legislacyjne nad kompleksową nowelizacją ustawy o finansach publicznych[25], której zasadnicze zmiany mają dotyczyć właśnie audytu wewnętrznego. Zadeklarowaną intencją ustawodawcy jest bowiem eliminacja niejednoznaczności interpretacyjnych oraz podniesienie efektywności, co samo w sobie stanowi *de facto* przyznanie, iż obecny stan prawny charakteryzuje się istotnymi mankamentami.

W tak zarysowanym świetle, podjęcie badań dogmatyczno-prawnych nad normatywnymi aspektami audytu wewnętrznego nabiera szczególnej aktualności. Zdiagnozowane dysfunkcje oraz podjęta przez ustawodawcę próba reformy systemu tworzą unikalną sposobność badawczą, a niniejsza dysertacja ma na celu dostarczenie kompleksowej i użytecznej, opartej na metodzie dogmatyczno-prawnej, analizy efektywności obecnych unormowań oraz oceny adekwatności projektowanych rozwiązań.

Doniosłość wstępnie zarysowanej problematyki czyni w pełni zasadnym podjęcie rozważań mających na celu systematyzację oraz krytyczną analizę unormowań determinujących status, funkcje i cele audytu wewnętrznego. Dlatego tematem niniejszej rozprawy uczyniono dogmatyczno-prawną ocenę wystarczalności (adekwatności) oraz skuteczności (efektywności) normatywnej audytu wewnętrznego, przy czym skuteczność (efektywność) jest tu rozumiana jako kluczowy komponent i niezbędny weryfikator normatywnej wystarczalności (adekwatności). W związku z tym sformułowano główne

[24] K. Sojka, *Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2017, nr 3, cz. 1, Szczecin, s. 187–195.
[25] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych-oraz-niektorych-innych-ustaw10, dostęp: 25.11.2025r.

pytanie badawcze, konstytuujące oś badawczą niniejszej rozprawy: *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego, są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”*. Udzielenie odpowiedzi na tak postawione pytanie wymagało sformułowania hipotezy głównej (H), która zakłada, iż: aktualnie obowiązujące regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są niewystarczające do realizacji jego celów i funkcji.

Konstrukcja niniejszej dysertacji oraz przyjęte w niej ramy analityczne zostały zdeterminowane przez wielowymiarowy charakter badanej problematyki. Przyjęto strukturę badawczą określoną mianem zintegrowanego modelu badawczego, który należy postrzegać nie jako nową, autonomiczną metodę badawczą, lecz jako autorski schemat heurystyczny służący porządkowaniu procesu wnioskowania sformułowanego na podstawie matrycy logicznej i korelacji znaczenia treści[26]. Model ten integruje dwie fundamentalne komponenty badawcze: płaszczyznę teoretyczno-dogmatyczną, służącą pierwotnej ocenie wystarczalności (adekwatności) wzorca normatywnego *de lege lata*, oraz płaszczyznę empiryczną, na której diagnozowana jest jego faktyczna skuteczność (efektywność) w praktyce. Wiodącymi metodami badawczymi wykorzystanymi w pracy były: metoda dogmatyczna i dogmatyczno-prawna, wsparta subsydiarnie podejściem komparatystycznym, historycznym oraz empirycznym. Uznając prymat perspektywy dogmatyczno-prawnej, za fundamentalne narzędzie analityczne przyjęto rygorystyczne rozróżnienie pomiędzy przepisem prawnym a normą prawną.

Niemniej jednak należy zaznaczyć, iż weryfikacja postawionej na wstępie hipotezy głównej wymagała przekroczenia ram klasycznej egzegezy tekstów prawnych. Niezbędne stało się bowiem podjęcie próby całościowej oceny zarówno wystarczalności (adekwatności) normatywnej, jak i skuteczności (efektywności) badanych norm. Tę drugą rozumie się tu jako stopień, w jakim desygnaty tych norm znajdują odzwierciedlenie w rzeczywistych postawach i zachowaniach adresatów. Sama konstatacja istnienia w porządku prawnym określonej regulacji nie stanowi bowiem wystarczającej przesłanki do wnioskowania o jej adekwatności, a tym bardziej o jej rzeczywistej skuteczności.

W konsekwencji, empiryczne stwierdzenie, iż adresaci normy, mimo jej formalnego obowiązywania, nie dążą do jej realizacji z obawy przed negatywnymi konsekwencjami,

[26] Matryca logiczna (ang. *Logical Framework Approach*) *„pozwala na analizę interesariuszy audytu, identyfikację kluczowych problemów, celów, środków służących ich realizacji, strategii, mierzalnych rezultatów audytu, zasobów niezbędnych do wykonania audytu, sposobów mitygowania ryzyk.*”, Z. Dobrowolski, *Rozdział III Planowanie i realizacja audytu* [w:] K. Zając (red.), Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka, Warszawa 2021.s.80.

będzie stanowić silny argument na rzecz tezy o jej niskiej efektywności unormowań *de facto*. Jeśli natomiast okaże się, iż jej wprowadzenie doprowadziło do istotnej zmiany w działaniach audytorów wewnętrznych, pozwoli to z ostrożnością przyjąć, iż norma ta w sposób realny kształtuje pożądane przez prawodawcę zachowania jej adresatów.

Zebrany w niniejszej pracy materiał empiryczny pełni zatem rolę swoistego *instrumentum probandi*, dostarczając wskaźników rzeczywistej efektywności norm, co stwarza warunki do przeprowadzenia wielowarstwowej, dogmatyczno-prawnej oceny wystarczalności analizowanych unormowań. Konkludując należy podkreślić, że założona w niniejszej dysertacji dogmatyczno-prawna ocena efektywności norm regulujących funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, świadomie wykracza poza tradycyjną analizę *lege lata*, stawiając fundamentalne pytanie o zdolność tej instytucji do realnego podnoszenia jakości usług publicznych i ładu organizacyjnego.

Należy przy tym zaznaczyć, iż fundament teoretyczny dysertacji stanowi zrekonstruowany z przepisów prawa oraz postulatów doktryny system celów (c) i funkcji (f) audytu wewnętrznego. Ujęte w nim teoretyczne cele szczegółowe oraz skorelowane z nimi funkcje wyznaczają normatywny wzorzec, względem którego dokonywana będzie ocena efektywności. Tak zdefiniowany, poprzez matrycę logiczną schemat, stanowi podstawę dla sformułowania pytań i hipotez cząstkowych, ustrukturyzowanych w trzy bloki tematyczne.

Pierwszy blok zagadnień koncentruje się na relacji audytu z kadrą zarządzającą oraz jego wpływie na zasady dobrego rządzenia. Analizie poddano cel, jakim jest wsparcie kierownictwa (c1), operacjonalizowany przez funkcję doradczą (f1), weryfikując krytyczną hipotezę (h1) o jego niewystarczającym charakterze. Następnie, badaniu poddaje się rolę audytu wewnętrznego w zapewnianiu przejrzystości procesów (c2), poprzez funkcję monitorowania (f2), testując pozytywną hipotezę (h2) o znaczącym wzroście transparentności. Tę część rozprawy wieńczy zagadnienie weryfikowalności odpowiedzialności (c3), realizowane przez dedykowaną funkcję (f3), skonfrontowane z hipotezą (h3) o jego wysokim potencjale w ustalaniu tej odpowiedzialności.

Drugi obszar tematyczny obejmuje kluczowe funkcje gwarancyjne i prewencyjne, które stanowią o istocie audytu wewnętrznego jako instrumentu chroniącego system. Centralne miejsce zajmuje tu cel wsparcia zarządzania ryzykiem (c4), realizowany poprzez funkcję oceny i wsparcia tego procesu (f4), gdzie hipoteza (h4) zakłada jego pozytywny wpływ na usprawnienie tego procesu. Analizie poddano również cel

zapewnienia zgodności z regulacjami (c5), operacjonalizowany przez funkcję zapewnienia zgodności (f5), testując hipotezę (h5) o minimalizacji ryzyka niezgodności. Ostatnim elementem jest ochrona majątku (c6) i funkcja prewencyjna (f6), gdzie badaniu poddano mechanizmy przeciwdziałania nadużyciom, stawiając krytyczną hipotezę (h6) o niewystarczającym ograniczeniu ryzyka w tym zakresie.

Trzeci wymiar analizy skupia się na wpływie audytu wewnętrznego na wydajność jednostki s.f.p. Zbadano cel, jakim jest optymalizacja procesów (c7), realizowany poprzez funkcję optymalizacji (f7), weryfikując pozytywną hipotezę (h7) o wzroście efektywności wykorzystania zasobów. Rozważania zamyka najszersze zagadnienie wpływu na poprawę kontroli zarządczej (c8), realizowane przez funkcję oceny tego systemu (f8), gdzie hipoteza (h8) postuluje, że wpływ ten jest niewystarczający.

Przeprowadzony, dwupłaszczyznowy proces badawczy, którego strukturę przedstawiono powyżej, został zaprojektowany tak, by umożliwić weryfikację postawionej hipotezy głównej (H) dotyczącej normatywnej konstrukcji oraz efektywności instytucji audytu wewnętrznego w Polsce. Badanie, oparte na metodologii mieszanej, łączącej perspektywę prawną z analizą praktyki funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p., pozwoliło uchwycić relację pomiędzy regulacją normatywną a rzeczywistym sposobem jej stosowania. Uzyskane wyniki - zestawione z analizą prawną, dogmatyczną i aksjologiczną - tworzą wielowymiarowy obraz tej instytucji, który w dalszych częściach pracy zostanie szczegółowo omówiony i poddany analizie oraz ocenie w świetle obowiązujących standardów i zasad racjonalnego prawodawcy.

W toku rozważań podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy obowiązujący model audytu wewnętrznego w Polsce realizuje w pełni cele, które ustawodawca przypisał tej instytucji, oraz czy jego konstrukcja prawna zapewnia wystarczające gwarancje niezależności, skuteczności i odpowiedzialności. Szczególną uwagę poświęcono relacji pomiędzy formalnymi wymogami normatywnymi a faktyczną możliwością ich urzeczywistnienia w praktyce zarządzania jednostkami s.f.p.

Rozważania powyższe, obejmujące cztery rozdziały pracy, prowadzą do pogłębienia refleksji nad tym, na ile audyt wewnętrzny (jako narzędzie nadzoru, doradztwa i oceny) stanowi rzeczywisty element systemu kontroli zarządczej, a w jakim stopniu pozostaje konstrukcją o charakterze postulatywnym bądź deklaratywnym. Przy czym w założonej konstrukcji opracowania Rozdział pierwszy, zatytułowany *„Ramy metodologiczne i teoretyczne rozprawy doktorskiej”*, pełni fundamentalną funkcję

propedeutyczną. Po uzasadnieniu podjęcia tematu i zidentyfikowaniu luki badawczej, przedstawiono w nim bowiem zintegrowany model badawczy, stanowiący autorski schemat porządkujący całość rozważań. Owa analityczna, autorska matryca, poprzez ścisłe powiązanie celów, funkcji, pytań i hipotez cząstkowych, ustanawia transparentne i intersubiektywnie sprawdzalne ramy dla całego procesu wnioskowania.

Z kolei rozdział drugi, pt.: *„Determinanty genezy i rozwoju normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w Polsce i na świecie”*, ma charakter historyczno-porównawczy, gdyż jego nadrzędnym celem jest dogłębne zrozumienie ewolucji normatywnej oraz *ratio legis* badanej instytucji. Analiza ścieżki rozwojowej, jaka została wyznaczona względem audytu wewnętrznego w polskim porządku prawnym, zostanie uzupełniona o konfrontację z wybranymi przykładami tzw. *„dobrych praktyk”* zagranicznych. Obranie takiego kierunku prowadzenia dyskursu badawczego, umożliwi dostarczenie niezbędnego kontekstu dla szerszej i pogłębionej analizy obowiązujących unormowań.

Meritum teoretycznych rozważań konstytuuje rozdział trzeci, pt. *„Normatywna i interdyscyplinarna analiza instytucji audytu wewnętrznego”*, stanowiący najistotniejszą część teoretyczno-dogmatycznej rozprawy. W tej części rozprawy, przy użyciu metody dogmatycznej, dogmatyczno-prawnej oraz dogmatyczno-historycznej dokonano szczegółowej i pogłębionej egzegezy kluczowych aktów prawnych. W drodze wykładni zrekonstruowano spójny, normatywny model audytu wewnętrznego, stanowiący analizę *de lege lata*, który w dalszej części pracy posłużył jako wzorzec odniesienia dla oceny stanu faktycznego. Z racji wagi podjętej analizy jest to najobszerniejszy rozdział pracy.

Kulminacja rozważań ujęta jest w rozdziale czwartym, pt.: *„Empiryczna weryfikacja normatywnych aspektów audytu wewnętrznego- analiza deskryptywna”*, który stanowi dopełnienie i weryfikację przyjętych konstatacji teoretycznych. W tym rozdziale, poprzez prezentację zebranego materiału empirycznego, służącego jako wskaźnik efektywności badanych norm, poszukuje się ostatecznego rozstrzygnięcia kwestii przyjętej w części teoretycznej (dogmatyczno-prawnej) pracy. W efekcie pozwoliło to na systematyczną weryfikację hipotez cząstkowych i sformułowanie wniosków końcowych, które z kolei ukonstytuowały merytoryczny fundament dla sformułowania postulatów *de lege ferenda*. Całość rozprawy wieńczy podsumowanie, zawierające syntezę wyników oraz rzeczone postulaty *de lege ferenda*.

W pracy uwzględniono stan prawny na dzień 30 października 2025 r.

Rozdział I

1. Ramy metodologiczne i teoretyczne rozprawy doktorskiej

1.1. Uzasadnienie wyboru tematu pracy

Analiza genezy globalnych kryzysów finansowych, w tym upadłości podmiotów o znaczeniu systemowym (np. Lehman Brothers[27] czy Wirecard)[28], ukazała fundamentalne mankamenty konstrukcyjne w obszarze nadzoru audytu wewnętrznego. Zrodziło to potrzebę rewizji dotychczasowego paradygmatu w zakresie funkcji i celów tej instytucji. Przeprowadzona analiza materiału źródłowego potwierdziła tezę, iż niedoskonałości systemów audytu wewnętrznego stanowiły istotny czynnik współdeterminujący wystąpienie i eskalację kryzysów, a jednocześnie wskazała na wartościowy, choć często niedoceniany, prewencyjny potencjał tej instytucji.

Zasadne wydaje się zatem postawienie tezy, iż kryzys nie tyle tworzy nowe dysfunkcje audytu wewnętrznego, ile w sposób bezwzględny obnaża te, które istniały w ukonstytuowanych ramach prawnych. Przykładem może być sztywność procedur, koncentracja na zgodności w ujęciu retrospektywnym *ex post* zamiast na proaktywnym doradztwie *pro futuro*, czy wreszcie luki w definicjach ryzyka, które nie obejmują zagrożeń o charakterze hybrydowym[29].

Wskazane czynniki stanowią zatem o potencjalnej niewydolności systemu w chwili, gdy jego sprawność jest szczególnie istotna. Dlatego też badanie, czy obowiązujące regulacje są wystarczające do realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego, nabiera szczególnego znaczenia w perspektywie budowania odporności państwa na zagrożenia w zakresie ciągłości rządzenia i funkcjonowania[30].

---

[27] A. Słomczyńska, *Analysis of selected economic and legal aspects of individual and corporate liability in the context of threatened corporate sanctions and used economic models on the basis of the Lehman Brothers bank case study* [w:] M. Mazur (red.), Współczesne trendy w zarządzaniu, Warszawa 2022, s.126-132. https://bibliografia.bg.szczecin.pl/Works/Details/31590, dostęp: 04.06.2025 r.

[28] JURI, ECON Committees of the European Parliament, *Update on Wirecard case: public hearing, The insolvency of Wirecard,* 2021, https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/659639/IPOL_BRI(2021)659639_EN.pdf dostęp: 04.06.2025r., *passim.*

[29] A. Słomczyńska, *Prawne i ekonomiczne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego …*, op. cit., s.148-162.

[30] Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Strategia Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej* z 25.07.2025 r., https://www.gov.pl/web/premier/strategia-bezpieczenstwa-narodowego-rzeczypospolitej-polskiej, dostęp:10.10.2025 r.

Niniejsza praca, w swojej istocie, stanowi zatem próbę zdiagnozowania czy regulacje prawa finansowego dotyczące audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych są wystarczające do pełnienia przypisanej im roli: systemowego wsparcia oraz gwarancji prawidłowości i efektywności działania sektora publicznego, zwłaszcza w obliczu wyzwań o charakterze kryzysowym.

Należy zważyć, iż doniosłość tej problematyki podkreślają wyniki studium przypadku przedsiębiorstwa WorldCom[31], w którym wdrożenie niestandardowych działań z zakresu audytu wewnętrznego, zainicjowanych przez audytor wewnętrzną C. Cooper, doprowadziło do relatywnie szybkiego ujawnienia rażących nieprawidłowości w ewidencji finansowej, których skala sięgała 3,8 miliarda dolarów amerykańskich. Działania te umożliwiły nie tylko identyfikację procederu fałszowania danych, lecz także istotnie przyczyniły się do ograniczenia ryzyka dalszej eskalacji praktyk niezgodnych z prawem.

Jest to o tyle zasadne, że audyt wewnętrzny w Polsce, analogicznie jak w Stanach Zjednoczonych i innych krajach rozwiniętych[32], oparty jest na tożsamych standardach międzynarodowych[33] przygotowanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (dalej: IIA)[34]. Zatem zidentyfikowane w skali globalnej deficyty systemowe w zakresie mechanizmów kontroli i nadzoru stanowią bezpośrednią przesłankę do podjęcia próby kompleksowej analizy dogmatyczno-prawnej pozycji, funkcji oraz celów audytu wewnętrznego w polskim s.f.p.

Potrzebę taką potwierdzają dane dotyczące polskiego systemu prawnego. Wnioski Krajowej Administracji Skarbowej[35], wskazują na nieprawidłowości w zarządzaniu majątkiem w instytucjach podlegających obowiązkowemu audytowi wewnętrznemu[36]. W raporcie KAS wskazano bowiem nadużycia w dysponowaniu środkami publicznymi,

---

[31] J. Mead, P. H. Werhane, *Cynthia Cooper and WorldCom (A) (Case No. UVA-E- 0279)*. Charlottesville, VA 2005.Darden School of Business, http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.908776, dostęp 15.06.2025 r.
[32] C. Ogórek, *Globalne standardy audytu wewnętrznego. Nowa jakość w sektorze finansów publicznych,* Kontrola Państwowa, s. 410-426, https://www.nik.gov.pl/plik/id,29778.pdf, dostęp: 04.06.2025r.
[33] Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 15, poz. 84).
[34] Instytut Audytorów Wewnętrznych (ang. *The Institute of Internal Auditors (dalej: IIA)),* https://www.iia.org.pl/o-nas/kim-jestesmy, dostęp: 06.06.2025r.
[35] Art. 1 pkt. 2 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji mówi o tym, że *„KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych."*
[36] Zob. *Audyty Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie środków publicznych*, https://www.gov.pl/web/kas/audyty-krajowej-administracji-skarbowej-w-zakresie-srodkow-publicznych, dostęp: 25.06.2025 r.

których wartość oszacowano na niemal 5 miliardów złotych, przy czym badaniu poddano wydatki w kwocie 100 miliardów złotych w 96 jednostkach s.f.p., w tym w 17 ministerstwach. Może to wskazywać na istotne luki w wewnętrznych procesach kontrolnych i zarządczych, których prewencja, identyfikacja i mitygacja należą do zadań audytu wewnętrznego. Skala i specyfika stwierdzonych przez KAS nieprawidłowości[37], które skutkowały skierowaniem 51 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa na łączną kwotę przekraczającą 3,2 miliarda złotych oraz 20 zawiadomień[38] do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, stanowią istotny sygnał ostrzegawczy, wskazujący na potencjalne dysfunkcje systemu zarządzania środkami publicznymi.

Problematyka niedostatecznej efektywności, a nawet zaniechania realizacji funkcji audytu wewnętrznego, nie jest zjawiskiem odosobnionym, co potwierdzają ustalenia z raportu Najwyższej Izby Kontroli (dalej: NIK)[39] z 2021 roku. Wynika z nich, że w jednostkach zobligowanych do prowadzenia audytu wewnętrznego, wymagane czynności nie były przeprowadzane przez okres wynoszący nawet pięć lat. Potwierdza to istnienie systemowego ryzyka związanego z lukami w nadzorze wewnętrznym[40], które uzasadnia konieczność rewizji rozwiązań normatywnych w tym zakresie i podjęcie próby sformułowania rekomendacji ukierunkowanych na wzmocnienie systemu audytu wewnętrznego w sektorze publicznym[41].

Analogiczne wnioski nasuwają się w świetle analizy danych Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych (dalej: KRRIO). Wynika z nich, że w roku 2023 ujawniono blisko dziesięć tysięcy nieprawidłowości w zarządzaniu finansami jednostek

---

[37] *Skarbówka wzięła pod lupę wydatkowanie środków publicznych. Ponad 50 zawiadomień do prokuratur*, Bankier.pl z 14 sierpnia 2024 r., https://www.bankier.pl/wiadomosc/Skarbowka-wziela-pod-lupe-wydatkowanie-srodkow-publicznych-Ponad-50-zawiadomien-do-prokuratury-8797219.html, dostęp: 25.06.2025 r., Krajowa Administracja Skarbowa, *Nieprawidłowości stwierdzone podczas audytów,* https://x.com/KAS_GOV_PL/status/1823681637999165775, dostęp: 04.06.2025r., por. *Działania audytowe Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie środków publicznych*, gov.pl z 13.01.2025 r., https://www.gov.pl/web/ias-bialystok/dzialania-audytowe-krajowej-administracji-skarbowej-w-zakresie-srodkow-publicznych, dostęp: 25.06.2025 r.

[38] Zob. art. 1 pkt. 2 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

[39] *„NIK sformułowała ponad 90 wniosków pokontrolnych. W 21 przypadkach Izba zażądała zwrotu środków publicznych wydatkowanych niezgodnie z prawem lub umową, w łącznej kwocie ponad 65 mln zł* .", Naczelna Izba Kontroli (NIK), *NIK o wykorzystaniu środków publicznych przez beneficjentów Funduszu Sprawiedliwości (zapis konferencji prasowej)* z 27.05.2025 r. https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/beneficjenci-funduszu-sprawiedliwosci.html, dostęp: 10.10.2025 r.

[40] I. Leszczyńska, Co *z Funduszem Sprawiedliwości? „Audyt wewnętrzny nie był przeprowadzany przez 5 lat*, z 17.01.2024 r., https://www.bankier.pl/wiadomosc/Co-z-Funduszem-Sprawiedliwosci-Audyt-wewnetrzny-nie-byl-przeprowadzany-przez-5-lat-8680195.html, dostęp: 04.06.2025r.

[41] M. Żak, O *możliwych zastosowaniach idei good governance w naukach prawnych i praktyce prawniczej*, Państwo i Prawo 2019, nr 9, s. 53-70, por. M. Żak, *Good governance jako standard prawny*, Warszawa 2018, LEX/el., dostęp: 06.06.2025 r., *passim.*

samorządu terytorialnego, na łączną kwotę przekraczającą 5,5 miliarda złotych[42]. Fakt, iż znaczna część zidentyfikowanych nieprawidłowości, stanowiąca niemal 80% ich kwoty, dotyczy podstawowych zagadnień z zakresu rachunkowości oraz sprawozdawczości[43] budżetowej, rzutuje na wiarygodność i rzetelność prezentacji sytuacji majątkowej i finansowej tych jednostek, nieuchronnie prowadząc do postawienia pytania o efektywność[44] normatywnych mechanizmów prewencyjnych[45] i szeroko pojętego ładu organizacyjnego (ang. *governance*[46]).

Ponadto przyczynkiem do podjęcia rozważań na płaszczyźnie normatywnej audytu wewnętrznego stały się także wnioski płynące z Raportu PricewaterhouseCoopers pt. *„Global Economic Crime Survey 2024*"[47], stanowiące źródło informacji o aktualnych wyzwaniach generowanych przez przestępczość gospodarczą[48]. W raporcie tym, opartym na materiale empirycznym pozyskanym od 2500 podmiotów z 63 państw, zaakcentowano bowiem wyraźnie kluczową rolę audytu

[42] M. Przybylski, *KRRIO podsumowała kontrole w samorządach. Nieprawidłowości na 5,5 mld zł*, samorzad.pap.pl z 27 czerwca 2024 r., https://samorzad.pap.pl/kategoria/finanse/krrio-podsumowala-kontrole-w-samorzadach-nieprawidlowosci-na-55-mld-zl,dostęp: 25.06.2025 r., por. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, *Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 roku*, Warszawa 2022, https://rio.gov.pl/download/attachment/109/sprawozdanie_za_2021_r.pdf, passim, dostęp: 04.06.2025r.

[43] M. Legutko, *Sprawozdanie KRRIO za 2021 rok*, https://rio.gov.pl/140/sprawozdanie-krrio-za-2021-rok.html, dostęp: 04.06.2025r.

[44] Art. 272. pkt. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2024r. poz. 1530 ze zm. - dalej jako: Uofp) stanowi, że *„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, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce."*

[45] M. Żak, O *możliwych zastosowaniach idei*…, s. 53-70, por. M. Żak, *Good governance jako standard prawny*…, *passim.*

[46] Governance -jest to paradygmat zarządzania i regulacji, który kontrastuje z tradycyjnymi, hierarchicznymi i autokratycznymi modelami sprawowania władzy publicznej oraz zarządzania, zwiększając spójność poprzez zapewnienie spójnej interpretacji celów i rezultatów danej regulacji. Stanowi próbę jakościowej zmiany w tworzeniu i stosowaniu prawa., zob. R. Stefanicki, *Good governance w administracji publicznej*, Prokuratura i Prawo 2024, nr 7-8, s. 158-176.

[47] PricewaterhouseCoopers (PwC), *Meeting tomorrow's challenges, embracing risk intelligently*, *Global Economic Crime Survey 2024*, https://www.pwc.com/gx/en/services/forensics/economic-crime-survey.html, dostęp: 04.06.2025r.

[48] Przestępczość gospodarcza - wedle definicji sformułowanej przez O. Górniok to *„czyn zagrażający systemowi gospodarczemu i jego regułom, jako całości albo jego poszczególnym instytucjom czy elementom oraz wyłącznie lub głównie ponadindywidualnym interesom gospodarczym społeczeństwa jako całości lub jego grup",* grożąc utratą zaufania społecznego do systemu gospodarczego lub jego podstawowych instytucji., O. Górniok, *Przestępczość gospodarcze i jej zwalczanie*, Warszawa 1994, s. 57- 58;
O. Górniok, *Koncepcja przestępstw gospodarczych w doktrynie niemieckiej a polityka kryminalna*, *„Państwo i Prawo"* 1993, z. 1, s. 63; E.H. Sutherland, *White-collar-crime,* New York 1949, New York: The Dryden Press, 1949. Social Forces, v. 28, Issue 2, December 1949, s. 215-216.

wewnętrznego w zapobieganiu oszustwom[49], nadużyciom[50] i korupcji[51] oraz wskazano na istotne znaczenie jego funkcji prewencyjnej[52].

Złożony charakter zidentyfikowanych dysfunkcji stanowi kolejny czynnik uzasadniający podjęcie rozważań w zakresie normatywnych aspektów audytu wewnętrznego, albowiem obowiązujące regulacje, po ponad dwudziestu latach funkcjonowania tej instytucji w Polsce[53] wymagają uaktualnienia i reformy. Konieczność przeprowadzenia analizy, opartej na dowodach naukowych, została zdeterminowana także deklarowaną przez organy państwa intencją wprowadzenia zmian systemowych[54], której celem, jak wynika z międzyresortowego porozumienia, jest *„dokonanie przeglądu obowiązujących w tym temacie przepisów i ocena ich skuteczności, a następnie przedstawienie propozycji zmian legislacyjnych”*[55].

---

[49] Oszustwo gospodarcze- oznacza umyślne zachowanie lub zaniechanie sprawcy, którego rezultatem jest osiągnięcie przez niego nienależnej korzyści majątkowej, kosztem pokrzywdzonego, który wskutek wprowadzenia w błąd doznaje szkody. Zob. Institute of Internal Auditors, *Fraud 101: What Is Fraud? It's both simpler and more complicated than you think*, https://www.acfe.com/fraud-resources/fraud-101-what-is-fraud, dostęp: 08.06.2025r. Por. też Institute of Internal Auditors, 2024 Report to the Nations, Association of Certified Fraud Examiners, https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rttn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf, dostęp: 25.06.2025 r.

[50] Nadużycia- w prawie publicznym, termin nadużycie nie posiada definicji legalnej, lecz oznacza zbiór deliktów, które naruszają integralność funkcji publicznej. Obejmuje m.in. nadużycie władzy (art. 231 § 1 k.k.), przyjęcie korzyści majątkowej (art. 228 k.k.), defraudację środków publicznych skutkujące bezprawnym rozporządzeniem mieniem publicznym, kwalifikowane m.in. jako oszustwo (art. 286 k.k.), zaniechanie czynności służbowych (art. 231 k.k.)., P. Masiukiewicz, *Nadużycia w działalności przedsiębiorstw. Aspekty międzynarodowe*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas Zarządzanie 2015, t.16, nr 4, s. 11-25, M. Ćwiertnia, *Koncepcja nadużycia prawa Christiana Pestalozzy jako uniwersalna odpowiedź na badanie problemu nadużycia prawa*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2020, r.16, nr 1, s. 81-92.

[51] Korupcja- odnosi się do patologicznego zjawiska społecznego i prawnego, polegającego na nadużyciu władzy publicznej lub prywatnej dla osiągnięcia nieuprawnionych korzyści osobistych lub majątkowych, charakteryzująca się naruszeniem norm etycznych, zasad bezstronności oraz przepisów prawnych., A. Jaskuła, Prawnokarna *ocena przyjęcia i udzielenia korzyści majątkowej po zaprzestaniu pełnienia funkcji publicznej*, Prokuratura i Prawo 2016, nr 3, s. 84-100 oraz M. Jarosz, *Władza. Przywileje.* Korupcja, Warszawa 2004, s. 202, zob. też K. Krak, *Gdzie szukać wzorców* [w:] B. Bać (red)., *Ochrona sygnalistów i przeciwdziałanie* korupcji *w praktyce biznesowej*, Warszawa, LEX/el 2025.

[52] PricewaterhouseCoopers (PwC), *Economic crime prevention - what organisational leadership can do*, *Meeting tomorrow's challenges, embracing risk intelligently*, *Global Economic Crime Survey 2024*, z 12.06.2025 r., https://www.pwc.com/gx/en/services/forensics/economic-crime-survey.html, dostęp: 04.06.2025r.

[53]W. Jóźwicki, *Audyt wewnętrzny w perspektywie a perspektywa audytu wewnętrznego*, gov.pl z 15 czerwca 2022 r., https://www.gov.pl/web/finanse/audyt-wewnetrzny-w-perspektywie-a-perspektywa-audytu-wewnetrznego, dostęp: 25.06.2025 r.

[54] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych-oraz-niektorych-innych-ustaw10, dostęp: 25.11.2025r., https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych-oraz-niektorych-innych-ustaw10, dostęp: 04.06.2025r.

[55] Ministerstwo Sprawiedliwości, *Minister Sprawiedliwości wspólnie z ministrami MSWiA i MF podpisali porozumienie dotyczące odzyskiwania mienia Skarbu Państwa* z 10.08.2024, https://www.gov.pl/web/sprawiedliwosc/minister-sprawiedliwosci-wspolnie-z-ministrami-mswia-i-mf-podpisali-porozumienie-dotyczace-odzyskiwania-mienia-skarbu-panstwa, dostęp: 04.10.2025 r.

1.2. Luka badawcza i przegląd stanu badań

Przed podjęciem badań przeprowadzono kwerendę oraz konsultacje z Departamentem Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w Ministerstwie Finansów oraz z Instytutem Audytorów Wewnętrznych w Polsce (dalej: IIA Polska)[56] i Polskim Instytutem Kontroli Wewnętrznej (dalej: PIKW)[57], w wyniku których zidentyfikowano lukę badawczą w obszarze normatywnych aspektów audytu wewnętrznego. Stwierdzono bowiem brak kompleksowych badań, tak ilościowych, jak i jakościowych, dotyczących efektywności unormowań w kontekście funkcji i celów audytu wewnętrznego (również w zakresie regulacji *soft law*[58] tj. w charakterze tzw. miękkiego prawa[59]).

W literaturze przedmiotu można odnaleźć przykłady analiz, które częściowo odnoszą się do badanej problematyki, jednakże żadna z odnalezionych analiz nie podejmuje w sposób kompleksowy dogmatyczno-prawnej oceny efektywności normatywnej tej instytucji. Kryterium doboru stanowiła relewantność dla oceny normatywnych uwarunkowań audytu wewnętrznego w polskim s.f.p., a także zastosowanie metodyki badań empirycznych.

Z perspektywy historycznej, doniosłe znaczenie w tym zakresie mają badania B. Filipiak i M. Dylewskiego z 2009 r. [60], w których na podstawie analizy 203 JST skonstatowano, iż jedynie 38% jednostek wskazywało na zasadność prowadzenia audytu

[56] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska- to stowarzyszenie *non-profit* zrzeszające ponad 1500 specjalistów z całej Polski, reprezentujące globalną organizację The Institute of Internal Auditors (IIA), założoną w 1941 roku w USA. IIA udostępniło ankietę: https://www.linkedin.com/posts/instytut-audytor%C3%B3w-wewn%C4%99trznych-iia-polska_badanie-badanienaukowe-obszaraudytu-activity-7122506322754908160-FE78?utm_source=share&utm_medium=member_desktop&rcm=ACoAADbekxwBe9pWiqDAl-oIxWwKRsdxgYvG-LQ, dostęp 05.06.2025r.

[57] Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej (PIKW) jest organizacją, której misją jest konsolidowanie środowiska zawodowego zajmującego się audytem, systemami kontroli wewnętrznej, zarządzaniem ryzykiem, ładem organizacyjnym oraz przeciwdziałaniem oszustwom i korupcji. W dniu 20 października 2023r. PIKW przesłało do subskrybentów newsletter ankietę badawczą z wyjaśnieniem celu badania i zachętą do udziału., https://www.pikw.pl/art_449.html, dostęp 05.06.2025r.

[58] Tzw. miękkie prawo (ang. s*oft law*)- to niewiążące formalnie instrumenty normatywne, wywierają istotny wpływ na praktykę prawną, procesy decyzyjne oraz interpretację i rozwój twardego prawa (ang. *hard law*)., M. Mariański, *The potential role of soft law rules and the French concept of regulations with the force of law (ordonnance) in achieving sustainable development goals*, Studia Prawnoustrojowe 2023, nr 66, s. 302-303.

[59] Zob. M. Fedorowicz, A. Zalcewicz, *An Analysis of EBA Soft Law on the Payment Services Market*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2019, nr 1, s. 2-7; D. Wojtczak-Samoraj, Soft law *i mechanizmy nielegislacyjne jako instrumenty integracji rynku usług bankowych Unii Europejskiej*, Monitor Prawa Bankowego 2012, nr 1, LEX/el., dostęp: 10.12.2025 r., *passim.*

[60] Badanie przeprowadzono w okresie od listopada 2007 roku do czerwca 2008 roku pośród 203 JST., B. Filipiak, M. Dylewski, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle badań empirycznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2009, nr 39, t. 2, s. 39-49.

wewnętrznego, a jego wyniki stanowiły podstawę oceny gospodarki finansowej zaledwie dla 29,8% JST. Znamienne jest, że raporty z audytu wewnętrznego stanowiły wiążącą podstawę do wprowadzania zmian jedynie w 40,4% badanych podmiotów, podczas gdy w 7,7% JST były one całkowicie ignorowane[61].

Autorzy sformułowali rekomendacje mające na celu wzmocnienie roli audytora wewnętrznego i podniesienie zarówno jego *status quo* do rangi doradcy w procesie zarządzania, jak i konieczność wprowadzenia regulacji, pozwalających uznać raporty poaudytowe za podstawowe i obligatoryjne wymogi w podejmowanych decyzjach zarządczych. Uzasadnia to konieczność kontynuowania rozważań koncentrujących się na normatywnych aspektach audytu wewnętrznego w zakresie optymalizacji funkcji doradczej audytu wewnętrznego, w szczególności w kontekście funkcji monitorowania i raportowania oraz problematyki związanej ze zwiększaniem efektywności jej wykorzystania w zarządzaniu ryzykiem. W tej perspektywie zasadne wydaje się również podjęcie próby redefinicji roli audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej s.f.p. w Polsce.

Podobne wnioski płyną z analizy opracowania autorstwa A. Bartoszewicz i H. Lelusza z 2009 r.[62], którzy we wnioskach z badania 525 JST stwierdzili, że 23 gminy, pomimo obowiązku wynikającego z przekroczenia progu budżetowego w wysokości 40 milionów złotych, nie zatrudniły audytora wewnętrznego. W przedmiotowym opracowaniu zidentyfikowano m. in. brak obligatoryjnego uwzględniania rekomendacji audytorskich, niedostateczny przepływ informacji utrudniający audytorom dostęp do danych, trudności w monitorowaniu zmian przepisów, opór administracji w weryfikacji odpowiedzialności, nadmierny formalizm proceduralny, brak kompleksowych procedur zarządzania ryzykiem, niedopełnianie obowiązku zatrudniania audytora wewnętrznego przez uprawnione gminy, niedoskonałości kontroli wydatków i dochodów, brak mechanizmów antykorupcyjnych oraz regulacji promujących efektywność gospodarowania zasobami. Autorzy podnieśli, iż eliminacja wskazanych luk jawi się jako warunek konieczny dla wzmocnienia roli audytu wewnętrznego i optymalizacji gospodarki finansowej w JST[63].

---

[61] B. Filipiak, M. Dylewski, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego …*, op.cit., s. 47-48.

[62] Publikacja nie zawiera bezpośrednich informacji na temat zakresu czasowego badania przeprowadzonego pośród 525 JST w województwach kujawsko-pomorskim, lubuskim, warmińsko-mazurskim i małopolskim., A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające racjonalizację gospodarki finansowej w samorządzie gminnym*, Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, nr 16, Szczecin 2009, s. 145-156, http://wneiz.pl/nauka_wneiz/sip/sip16-2009/SiP-16-145.pdf, dostęp: 05.06.2025r.

[63] Ibidem.

Powyższe enumeratywne wyliczenie zidentyfikowanych luk, mimo że pochodzi z badań historycznych (2009 r.), pozostaje aktualne. Potwierdziły to m.in. badania A. Ćwiąkała-Małys i M. Durbajło-Mrowiec z 2020 r.,[64] wskazujące na fasadowość funkcji audytu wewnętrznego w JST. Należy podkreślić, że wiele z tych dysfunkcji, ma charakter trwały, co silnie wspiera tezę o konieczności zmiany prawa finansowego w zakresie audytu wewnętrznego.

Na uwagę zasługują także badania L. Grzesiak z 2021 r.[65], które wykazały trudności w precyzyjnym zdefiniowaniu i pomiarze skuteczności audytu wewnętrznego, a także pilotażowe badania J.M. Ciak oraz G. Vossa z 2017 r. [66], w których skonstatowano, iż osoby z najwyższego kierownictwa nie zawsze potrafiły wykorzystać informacje uzyskane w wyniku audytu wewnętrznego. Zastrzegali jednocześnie, że jeśli faktycznie dochodziło do wdrażania zmian, opartych na wynikach audytu wewnętrznego, to w takiej jednostce dochodziło do zauważalnej poprawy jej funkcjonowania[67].

Badanie autorstwa J. Przybylskiej, J. Trebeckiego i W. Rydzaka z 2020 roku[68], choć koncentrowało się również, na aspektach kompetencyjnych, poruszyło jednak istotne kwestie normatywne, takie jak ryzyko odpowiedzialności prawnej audytora wewnętrznego[69]. Problematyka ta została omówiona przez autorów w kwestii naruszeń m.in. zasad *„Kodeksu etyki audytora wewnętrznego”*[70], jak również w kontekście

---

[64] A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny a zasada efektywnego wydatkowania środków publicznych na przykładzie gmin dolnośląskich, Business Law Journal Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2020, nr 9, s. 2-10.

[65] Badanie oparto o metodę obserwacji i 65 wywiadów oraz analizę danych zastanych i analizę ofert pracy dla audytorów wewnętrznych, a przeprowadzono je w latach 2016-2019., L. Grzesiak, *Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 2021, s.7- 55, https://dspace.uni.lodz.pl:8443/xmlui/bitstream/handle/11089/39771/Grzesiak_Kapital_ludzki.pdf ?sequence=1&isAllowed=y, dostęp: 05.06.2025r.

[66] Autorzy oparli się na badaniu opinii kierowników jednostek oraz samodzielnych komórek (wybranych jednostek s.f.p.)., J. M. Ciak, G. Voss, *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym - wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrzneg*o, Studia Prawno-Ekonomiczne 2017, t. CIV, s.235-254, https://doi.org/10.26485/SPE/2017/104/13, dostęp 05.06.2025r.

[67] Ibidem.

[68] Badanie objęło 515 audytorów wewnętrznych zostało przeprowadzone w 2020 roku poprzez CAWI (ang. *Computer Assisted Web Interview).,* J. Przybylska, J. Trebecki, W. Rydzak, *Skuteczna komunikacja w audycie wewnętrznym podsumowanie badań*, s. 11- 26, https://www.researchgate.net/publication/34801 0006_Skuteczna_komunikacja_w_audycie_wewnetrznym_-_podsumowanie_badan, dostęp: 08.12.2024 r.

[69] Zgodnie z ustawą z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1781 ze zm.) administrator danych oraz osoby uprawnione do ich przetwarzania mają obowiązek zapewnienia ich bezpieczeństwa i uniemożliwienia dostępu do nich osobom nieuprawnionym. Naruszenie tego obowiązku, np. poprzez ujawnienie wyników audytu w mediach, może prowadzić do odpowiedzialności prawnej, w tym wobec audytora.

[70] The Institute of Internal Auditors Polska, *Definicja, Kodeks oraz Standardy (wersja z 2017)* https://www.iia.org.pl/sites/default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_final_1.pdf, dostęp: 05.06.2025r.

obowiązujących zasad poufności, w szczególności odnośnie przekazywania informacji poaudytowych osobom nieuprawnionym[71].

Ważny przyczynek do analizy funkcji doradczej audytu wewnętrznego wniósł także P. Sołtyk w artykule z 2017 r.[72], którego badania na próbie 36 ankiet wykazały, iż 30% audytorów wewnętrznych nie przestrzega zasady niezależności, angażując się w zlecone (przez organy wykonawcze JST) działania operacyjne. Wskazują oni jednocześnie, że istotnym czynnikiem wpływającym na nieprzestrzeganie wytycznych i standardów zawodowych jest właśnie wola organów wykonawczych JST[73]. Należy tu odnotować, iż wskazane badanie P. Sołtyka, choć przeprowadzone na niewielkiej próbie, stanowi niezwykle cenną empiryczną ilustrację potwierdzającą, że *„wola kierownictwa”* (zwierzchnika służbowego) staje się *de facto* determinantą działań audytora wewnętrznego, co wprost niweczy zagwarantowaną mu prawnie niezależność. Uzasadnia to konieczność podjęcia rozważań i analizy aspektów normatywnych audytu wewnętrznego, szczególnie w kontekście jego funkcji prewencyjnej. Pozwoli to bowiem odpowiedzieć na pytanie, czy audyt wewnętrzny może skutecznie identyfikować i minimalizować ryzyko nadużyć i nieprawidłowości.

Podobne wnioski wynikające z problemów związanych z zależnością służbową odnotowano w badaniach o charakterze międzynarodowym. Na przykład w opracowaniu autorstwa C. Strand Norman, A. M. Rose i J. M. Rose z 2010 r. [74], podkreśla się wagę uniwersalnych problemów, wynikających z uwarunkowań psychologicznych

[71] Podstawowym aktem prawnym regulującym ochronę danych osobowych jest Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. nr 119, str. 1 z późn. zm.). Audytorzy wewnętrzni, w trakcie realizacji swoich obowiązków zawodowych, przetwarzając dane osobowe, są zobowiązani do ścisłego przestrzegania zasad wynikających z powyższego rozporządzenia, w szczególności w zakresie zachowania bezpieczeństwa danych osobowych., zob. J. Przybylska, J. Trebecki, W. Rydzak, *Skuteczna komunikacja w audycie wewnętrznym- podsumowanie badań*, s. 11- 26, https://www.researchgate.net/publication/348010006_Skuteczna_komunikacja_w_audycie_wewnetrznym_-_podsumowanie_badan, dostęp: 08.12.2024 r.

[72] Badanie przeprowadzone zostało na podstawie kwestionariusza ankiety, który skierowano do wybranych JST na terenie województwa świętokrzyskiego w latach 2010-2016., P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia, Szczecin 2017, nr 87, s.43- 53, https://bazekon.uek.krakow.pl/rekord/171486185, dostęp: 08.06.2025 r.

[73] P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań*…, op.cit., s. 43-53.

[74] Badanie przeprowadzone pośród 172 audytorów wewnętrznych, przy czym publikacja artykułu w 2010 r. pozwala na konstatację, iż faza ankietowa i eksperyment miały miejsce najprawdopodobniej w latach 2007-2008., C. Strand Norman, A. M. Rose, J. M. Rose, *Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk*, Accounting, Organizations and Society 2010, vol. 35, Issue 5, s. 546-557, https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.12.003, dostęp: 06.06.2024 r.

i organizacyjnych, które w sposób istotny wpływają na obiektywizm audytorów wewnętrznych. Przedstawione przez C. Strand Norman, A.M. Rose, J.M. Rose wielowątkowe badania wyraźnie wskazują na potrzebę rewizji normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w zakresie uniwersalnych problemów badawczych. W kontekście przedstawionych konkluzji, konieczne jest podjęcie rozważań dotyczących prewencyjnej funkcji audytu wewnętrznego w obszarze przeciwdziałania nadużyciom i oszustwom, z uwzględnieniem zasadniczych dla tego procesu zasad niezależności i obiektywizmu audytorów wewnętrznych[75].

Nowsze badania, autorstwa A. Mandala i S. Amilan'a z 2023 r.[76], przeprowadzone na grupie 141 audytorów, wykazały, że świadomość oszustw ma najsilniejszy wpływ na prewencję nadużyć[77]. Autorzy zbadali także zależności w zakresie skuteczności przywództwa etycznego, systemach kontroli wewnętrznej i ich roli w fałszowaniu sprawozdań finansowych. Analiza objęła pięć czynników prewencyjnych: systemy sygnalizowania nieprawidłowości (ang. *whistleblowing*[78]), świadomość oszustw, przywództwo etyczne, systemy kontroli wewnętrznej oraz mechanizmy ładu korporacyjnego. Wnioski płynące z niniejszego opracowania wskazują na konieczność dalszych badań skupionych na monitorowaniu ryzyka nadużyć, informowaniu organów o nieprawidłowościach oraz na raportowaniu, które zwiększa świadomość interesariuszy audytu wewnętrznego. Przede wszystkim jednak, stanowią one asumpt do podjęcia rozważań tych kwestii z perspektywy normatywnych aspektów audytu wewnętrznego.

---

[75] Ibidem.

[76] A. Mandal, S. Amilan, *Preventing financial statement fraud in the corporate sector: insights from auditors,* Journal of Financial Reporting and Accounting 2025, vol. 23, issue 1, s. 56 - 80, https://doi.org/10.1108/JFRA-02-2023-0101.

[77] Autorzy oparli badanie na modelowaniu równań strukturalnych (ang. *Structural Equation Modeling - SEM*), które umożliwia analizę kompleksowych relacji przyczynowo - skutkowych pomiędzy zmiennymi, w tym zarówno zmiennymi obserwowalnymi (bezpośrednio mierzalnymi), jak i zmiennymi ukrytymi (latentnymi), poddając analizie kwestionariusze skierowane do 141 audytorów wewnętrznych z co najmniej rocznym doświadczeniem zawodowym., por. A. Lotko, R. Luft, *Analiza związku wizerunku marki samochodu osobowego z lojalnością klientów z wykorzystaniem* modelowania równań strukturalnych, Marketing i Rynek 2019, nr 6, s. 24-33, http://dx.doi.org/10.33226/1231-7853.2019.6.3, dostęp: 06.06.2025r.

[78] Whistleblowing- w ustawie z dnia 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów (Dz. U. poz. 928 z późn. zm.) ujęto trzy rodzaje środków działania dla osoby, która dostrzegła naruszenie prawa: dokonanie zgłoszenia wewnętrznego, dokonanie zgłoszenia zewnętrznego lub ujawnienie publiczne., J. Królikowski, *Uwagi wspólne dla obu rodzajów postępowań dotyczących zgłoszeń sygnalistów* [w:] J. Królikowski, *Sygnaliści. Postępowania dotyczące zgłoszeń zewnętrznych oraz zgłoszeń wewnętrznych*, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 06.06.2025 r. Mianem whistleblowera określa się *„człowieka, który zwraca uwagę na wykroczenia popełniane w organizacjach"*., R. Patterson, *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości po polsku i angielsku*, tłum E. Kieres, Warszawa 2002, s. 57.

Wnioski te potwierdza syntetyczna analiza polskich regulacji przedstawiona przez K. Sojkę w opracowaniu z 2021 r.[79], w którym trafnie zdiagnozowano kluczowe problemy, takie jak brak jednolitej implementacji audytu wewnętrznego czy deprecjację jego pozycji w sektorze samorządowym. Autorka, stosując analizę porównawczą i wnioskowanie logiczne, zbadała audyt wewnętrzny w sektorze publicznym, identyfikując regulacje wpływające na efektywność jednostek s.f.p. oraz ewaluację audytu wewnętrznego. Porównała ona regulacje z ich stosowaniem w praktyce, wskazując brak jednolitej implementacji audytu wewnętrznego jako jedno z newralgicznych zagadnień wymagających uwagi ustawodawcy. W ocenie K. Sojki, heterogeniczność[80] implementacji audytu wewnętrznego skutkuje znaczącym utrudnieniem oceny systemu kontroli zarządczej, ponieważ brak spójnych standardów w praktyce audytu wewnętrznego w odrębnych jednostkach (instytucjach) publicznych utrudnia porównywanie ocen efektywności kontroli zarządczej między poszczególnymi podmiotami.

Ponadto, ustanowienie obligatoryjnego progu audytu wewnętrznego na poziomie 40 milionów złotych, skutkuje ograniczeniem zakresu kontroli i nadzoru. Inną istotną kwestią, ujętą w tej publikacji, jest deprecjacja pozycji audytu wewnętrznego w sektorze samorządowym. Autorka wskazuje także na osłabienie pozycji audytu wewnętrznego w JST ze względu na kwestie związane z brakiem koordynacji audytu wewnętrznego przez Ministra Finansów w tym sektorze. Taki rozdźwięk, oznaczający brak spójnego nadzoru, utrudnia bowiem zapewnienie obiektywnej i niezależnej oceny kontroli zarządczej przez audytorów wewnętrznych[81].

Natomiast niewystarczająca ochrona stosunku pracy audytorów wewnętrznych w sektorze samorządowym, wynikająca ze zniesienia ochrony zatrudnienia, dodatkowo osłabiła ich pozycję zawodową (i zwiększyła ryzyko *„autocenzury”* audytorów wewnętrznych i powstrzymywania się od formułowania ocen krytycznych). Dodatkowo, wedle Autorki zauważalna jest nieprawidłowa metodyka prowadzenia audytu wewnętrznego, gdyż obowiązywanie niespójnych regulacji, wpływa na obniżenie jakości oceny ryzyka oraz systemu kontroli zarządczej. Konkludując analizę dokonaną przez K. Sojkę w sektorze samorządowym, należy podkreślić dostrzeżoną doniosłość problematyki dotyczącej konieczności ujednolicenia

[79] K. Sojka, *Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2017, nr 3, cz. 1, Szczecin, s. 187-195.

[80] Heterogeniczność implementacji audytu wewnętrznego- oznacza zmienne podejścia do wdrażania, organizowania i funkcjonowania audytu wewnętrznego w poszczególnych instytucjach. Jednocześnie taka różnorodność pozwala na lepsze dostosowanie audytu do specyficznych potrzeb i kontekstu każdej organizacji., szerzej zob. M. Zioło, *Efekty i efektywność jako przedmiot* pomiaru *w sektorze publicznym a paradoks towarzyszący procesowi. Aspekty teoretyczne i metodyczne*, Finanse Komunalne 2013, nr 10, s. 19-32, por. także Decyzja Parlamentu Europejskiego (UE, Euratom) 2016/1460 z dnia 28 kwietnia 2016 r. w sprawie absolutorium z wykonania budżetu ogólnego Unii Europejskiej za rok budżetowy 2014, sekcja III - Komisja (Dz. U. UE. L. z 2016 r. nr 246, s. 25).

[81] K. Sojka, *Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce …, op. cit.,* s. 187-195.

regulacji zapewniających dostateczne umocowanie audytu wewnętrznego jako instrumentu wspierającego efektywne i zrównoważone zarządzanie w sektorze publicznym[82].

Należy podkreślić, że w Ministerstwie Finansów trwają prace legislacyjne nad kompleksową nowelizacją ustawy o finansach publicznych[83], której zasadnicze zmiany dotyczyć mają właśnie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. Wedle deklaracji intencją ustawodawcy jest eliminacja niejednoznaczności interpretacyjnych oraz podniesienie efektywności tych instytucji, oznaczając *de facto* publiczne przyznanie, iż obecny stan prawny w przedmiotowym zakresie wymaga rewizji. Projektowane zmiany[84] zdają się zmierzać do fundamentalnej rekonceptualizacji niektórych z kluczowych atrybutów audytu wewnętrznego[85], co stanowi odpowiedź prawodawcy na stwierdzoną w praktyce niską efektywność dotychczasowych unormowań[86]. Projektowane zmiany obejmują kilka zagadnień opisanych poniżej.

W kwestii dostępu do zawodu i zakresu podmiotowego audytu wewnętrznego, ustawodawca sięga po klasyczne instrumenty regulacyjne[87]. Wprowadzenie dodatkowej ścieżki kwalifikacyjnej dla audytorów wewnętrznych, opartej na egzaminie państwowym stanowi próbę obiektywizacji i standaryzacji procesu weryfikacji kompetencji, mając na celu zapewnienie minimalnego, jednolitego poziomu merytorycznego w skali całego systemu[88].

---

[82] Ibidem.
[83] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
[84] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, UD100, dostęp: https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12397355, dostęp: 25.11.2025r.
[85] Zob. H. Hendrysiak, NIK: Kontrola zarządcza w miastach niedomaga, ale są i dobre praktyki, https://www.prawo.pl/samorzad/zle-i-dobre-praktyki-w-kontroli-zarzadczej-raport-nik,525192.html, dostęp: 10.06.2025r.
[86] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana dla organizacji sektora publicznego i promowanie dobra publicznego [w:]22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego*, OECD Publishing, Paris 2023, s.8, https://www.gov.pl/web/finanse/diagnoza-stanu-audytu-wewnetrznego-w-polsce, dostęp: 10.03.2024r., por. także Ministerstwo Finansów, *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego* z 27.09.2024 r., https://www.gov.pl/web/finanse/plan-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego, dostęp: 05.10. 2025 r.; Ministerstwo Finansów, *Diagnoza stanu audytu wewnętrznego w Polsce z 11.12.2023 r.*, https://www.gov.pl/web/finanse/diagnoza-stanu-audytu-wewnetrznego-w-polsce, dostęp: 05.10.2025 r.
[87] Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*. Ocena Skutków Regulacji, Ministerstwo Finansów, 24 kwietnia 2025, s. 7- 8, 13, https://legislacja.gov.pl/docs//2/12397355/13125218/13125219/dokument715252.docm, dostęp: 09.06.2025r.
[88] G. Michalczuk [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 286, por. Z. Ofiarski [w:] A. Borodo, W. Bożek, M. Cilak, K. Czarnecki, K. Kopyściańska, E. Kowalewska, P. Lenio, P. Majka, P. Mańczyk, W. Miemiec, M. Ofiarska, P. Pest, K. Sawicka, M. Stawiński, R. Sura, K. Święch-Kujawska, J. Wantoch-Rekowski, P. Zawadzka, Z. Ofiarski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, art. 286, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp: 06.06.2025 r.

Jednoczesne podwyższenie progów kwotowych (tzw. *„kwoty progowej”*)[89], determinujących obligatoryjność audytu wewnętrznego, można skonstatować jako zabieg racjonalny. Stanowi on bowiem przejaw dążenia do urealnienia zakresu zastosowania normy, tak aby jej adresatami były podmioty, w których skala działalności i poziom ryzyka faktycznie uzasadniają implementację tak zaawansowanego instrumentu jakim jest audyt wewnętrzny[90]. Znamienne jest przy tym, że celem tej zmiany jest m. in. zabezpieczenie kierowników jednostek s.f.p. przed implikacjami wynikającymi z odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wskazując, iż ustawodawca dostrzega, iż dotychczasowa regulacja mogła generować obowiązki nieproporcjonalne do potencjalnych korzyści.

Fundamentalne znaczenie dla *ratio legis* całej instytucji posiadają zmiany zmierzające do ugruntowania niezależności audytu wewnętrznego. Proponowane regulacje, statuujące wymóg odrębności merytorycznej i organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego oraz jej bezpośredniej podległości kierownikowi jednostki s.f.p., stanowią próbę normatywnego rozwiązania zauważonej w literaturze problematyki konfliktu interesów[91], który w dotychczasowym stanie prawnym nierzadko degradował audytora wewnętrznego do roli podwładnego realizującego zadania kontrolne.

Szczególnie istotne jest wprowadzenie materialnych gwarancji ochrony warunków pracy i płacy audytora wewnętrznego, uzależniających ich zmianę od zgody lub opinii Ministra Finansów. Jest to zabieg o szczególnym znaczeniu, albowiem

---

[89] Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego po przekroczeniu ustawowego progu 40 mln zł stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Obowiązek ten powstaje w momencie przekroczenia wskazanej kwoty, niezależnie od tego, kiedy w roku budżetowym nastąpiło to przekroczenie. Każdorazowe ustalenie planu finansowego powyżej ustawowego limitu rodzi po stronie kierownika jednostki obowiązek wdrożenia audytu wewnętrznego., A. Kamedulska*, Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w świetle naruszenia dyscypliny finansów publicznych,* Finanse Komunalne 2020, nr 3, s. 60.

[90] Jak wskazuje Raport Ministerstwa Finansów ustawowe kryteria kwotowe, zobowiązujące do prowadzenia audytu wewnętrznego, są nieadekwatne i nie przystają do realiów gospodarczych. Wskazano na *„grupę jednostek nadzorowanych przez ministra, które ustawowo nie są zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego, a ich budżety określone są na poziomie powyżej 80 000 tys. zł [...]”*. Dowodzi to, że obecna regulacja nie realizuje swojej funkcji gwarancyjnej, pozostawiając jednostki z wysokimi budżetami poza systemem obligatoryjnego nadzoru., Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie sprawozdań komitetów audytu z realizacji zadań w 2024 r.*, Warszawa, czerwiec 2025, s. 5. Ponadto w trwającym dyskursie na temat progów kwotowych zaznaczono, że poprzez *„podwyższenie wysokości kwoty, po przekroczeniu której powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, tzw. kwoty progowej do 67 000 tys. zł (obecnie 40 000 tys. zł) oraz kwoty odnoszącej się do możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawców do 168 000 tys. zł (obecnie 100 000 tys. zł)”*., Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, Projekt zmian w przepisach, https://www.gov.pl/web/finanse/projekt-zmian-w-przepisach-dotyczacych-kontroli-zarzadczej-i-audytu-wewnetrznego2, dostęp: 25.11.2025r.

[91] P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie…, op.cit.*

przekształca on deklaratywną zasadę niezależności w normę prawną wyposażoną w konkretne gwarancje ochronne. Podobnie, nadanie normom etyki rangi norm powszechnie obowiązujących stanowi próbę wzmocnienia ich mocy wiążącej i uczynienia z nich realnego wzorca kontroli zachowań.

Z perspektywy systemowej, na aprobatę zasługuje wprowadzenie instrumentów o charakterze koordynacyjnym i horyzontalnym. Ustanowienie normy kompetencyjnej pozwalającej na przeprowadzanie audytu koordynowanego jest próbą przełamania fragmentarycznego, ograniczonego do pojedynczej jednostki, postrzegania procesów w sektorze publicznym, co umożliwi dokonywanie oceny całych polityk publicznych. Równie ważna jest próba normatywnego ustrukturyzowania kontroli zarządczej w oparciu o model trzech linii[92], jako przykład recepcji do porządku prawnego powszechnie uznanych standardów. *Novum* stanowi ponadto poszerzenie celów kontroli zarządczej o prewencję nadużyć finansowych. Modyfikacja ta zmienia charakter kontroli zarządczej z modelu reaktywnego na proaktywny, stanowiąc odpowiedź na współczesne wyzwania prawno-ekonomiczne. Tym samym w pełni uzasadnia użyteczność podjętej w niniejszym opracowaniu analizy normatywnych aspektów audytu wewnętrznego, zwłaszcza w obszarze przeciwdziałania nadużyciom. Powyższa propozycja reformy jednocześnie ukazuje, że *de lege lata* obowiązujące normy nie statuują adekwatnych mechanizmów prewencyjnych.

Analizowane zmiany legislacyjne stanowią wyraz świadomości prawodawcy co do faktu, iż dotychczasowy model normatywny audytu wewnętrznego okazał się w wielu aspektach niewystarczający. Projektowane unormowania są próbą przejścia od modelu o charakterze w dużej mierze formalistycznym, w którym istnienie normy nie zawsze przekładało się na oczekiwane zachowania, do modelu audytu wewnętrznego realnie niezależnego i instrumentalnie skutecznego. Stanowią one próbę naprawy istniejących aktualnie wad konstrukcyjnych poprzez wzmocnienie gwarancji

[92] Model trzech linii- w myśl założeń modelu, pierwsza linia, obejmująca jednostki operacyjne, odpowiada za bieżące zarządzanie ryzykiem w ramach prowadzonej działalności i implementację mechanizmów kontrolnych. Druga linia, składająca się z funkcji nadzoru i zgodności, pełni rolę monitorującą i wspierającą pierwszą linię w zakresie przestrzegania regulacji oraz standardów zarządzania ryzykiem. Trzecia linia, w postaci niezależnego audytu wewnętrznego, zapewnia obiektywną ocenę efektywności systemu kontroli wewnętrznej i ram zarządzania ryzykiem, przedstawiając sprawozdania kierownictwu i organom nadzorczym., Departament Polityki Wydatkowej, *Kontrola Zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialnego*, Biuletyn Ministerstwa Finansów 2017, nr 2 (22), s. 3, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=e2d9a107-45cb-4f8d-90cb-8b17063b484e&groupId=764034, dostęp 04.06.2025r, por. The Institute of Internal Auditors Global Headquarters, *Aktualizacja trzech linii obrony*, kwiecień 2020, s. 1- 13, https://www.iia.org.pl/sites/default/files/200723_iia_trzy_linie_obrony_pl_f.pdf, dostęp: 23.04.2025 r.

ustrojowych, racjonalizację obowiązków oraz implementację nowoczesnych narzędzi zarządczych.

Natomiast celem niniejszej dysertacji jest dostarczenie kompleksowej, opartej na przewodniej metodzie dogmatyczno-prawnej, analizy adekwatności i efektywności tych unormowań. Potrzebę tę dodatkowo uzasadnia fakt procedowania projektu nowelizacji Ustawy o finansach publicznych, zwłaszcza, iż praktyczne stosowanie wielu z obecnie obowiązujących norm wciąż budzi istotne wątpliwości doktrynalne i aplikacyjne. Zważywszy, że część zmian projektowanych w ramach prac legislacyjnych stanowi odpowiedź na postulaty formułowane wprost przez środowisko audytorskie, wydaje się, iż wnioski płynące z analizowanych w niniejszym opracowaniu badań ankietowych, mogą stanowić istotny materiał pomocniczy dla oceny normatywnej adekwatności tych postulatów.

Konkludując, należy podkreślić, że w świetle powyższego, podjęcie badań w zakresie normatywnych aspektów audytu wewnętrznego, ze szczególnym uwzględnieniem s.f.p. wydaje się nabierać aktualności i istotności. Zdiagnozowane w skali globalnej i krajowej dysfunkcje, częściowo jedynie opisane w dotychczasowej literaturze przedmiotu, oraz podjęta przez ustawodawcę próba reformy regulacji dotyczących audytu wewnętrznego, zdają się bowiem tworzyć unikalną sposobność badawczą. Niniejsza dysertacja ma na celu przedstawienie kompleksowej analizy efektywności obowiązujących unormowań, opartej na metodzie dogmatyczno-prawnej, tak aby wnieść społecznie użyteczny wkład merytoryczny w proces legislacyjny oraz toczący się dyskurs naukowy dotyczący optymalnego kształtu audytu wewnętrznego w polskim s.f.p.

1.3. Zintegrowany model badawczy

1.3.1. Wprowadzenie

Konstrukcja opracowania została zdeterminowana przez wielokontekstowy charakter badanej problematyki. Dlatego w niniejszym podrozdziale przedstawiono w ogólnym zarysie główne założenia metodologiczne, stanowiące podstawę dla całego procesu badawczego. Natomiast ich uszczegółowienie będzie następowało sukcesywnie (w dalszych częściach pracy), aby możliwe było podążanie za logiką rozważań prowadzonych według schematu heurystycznego, i w ścisłym związku z przedmiotem analizy podjętej w toku badań.

Należy na wstępie zauważyć, że dogmatyczno-prawna analiza instytucji audytu wewnętrznego w ramach nauk prawnych, w sposób konieczny wykracza poza ramy

stricte normatywne, wymagając uwzględnienia dorobku innych dyscyplin, takich jak nauki o zarządzaniu, finanse czy etyka. Taka interdyscyplinarna perspektywa rodzi jednak zasadnicze pytania o charakterze epistemologicznym[93], dotyczące przede wszystkim granic obiektywizmu oraz wiarygodności wiedzy pozyskiwanej w ramach procedur audytu wewnętrznego[94].

Podstawowe źródło wiedzy w zakresie audytu wewnętrznego w polskim s.f.p. stanowią przede wszystkim teksty prawne - ustawy, rozporządzenia oraz inne akty normatywne[95]. Jednak należy zaznaczyć, że przedmiotem podjętych rozważań nie jest sam przepis prawny, rozumiany jako podstawowa jednostka redakcyjna tekstu prawnego (w formie zdania w sensie gramatycznym), wyróżnioną graficznie przez opatrzenie jej nazwą indywidualizującą)[96], ale norma prawna. Przy czym rozumiana jest ona jako pewne odtworzone (zrekonstruowane) z tych przepisów prawnych (w procesie wykładni) wyrażenie językowe, będące wyrażeniem jednoznacznym i posiadającym określoną strukturę[97]. Warto jednocześnie zaznaczyć, iż w procesie tym przypisuje się istotne znaczenie również standardom międzynarodowym, w szczególności tym opracowanym przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA)[98], które zaadaptowane zostały do polskiego porządku prawnego i stanowią istotną dyrektywę interpretacyjną dla odkodowania pełnej treści norm postępowania w zakresie audytu wewnętrznego.

---

[93] Co do pojęcia epistemologii, szerzej zob. M. Koszowski, *Dwadzieścia osiem wykładów ze wstępu do prawoznawstwa*, Warszawa 2019, s. 48.

[94] Wiedza proceduralna- jest definiowana przez Timon'a ten Berge'a i René van Hezewijk'a jako adaptacyjna, związana z działaniem forma „wiedzy jak". Natomiast wiedza deklaratywną („wiedza, że") traktują nie jako odrębną kategorię, lecz jako część szerszego procesu proceduralnego. W ich ujęciu wiedza deklaratywna stanowi uświadomioną fazę procedur, które z czasem mogą zostać zautomatyzowane i działać poza świadomością., T. ten Berge, R. van Hezewijk, *Procedural and declarative knowledge: an evolutionary perspective*, Theory and Psychology 1999, nr 9 (5) s. 605- 624, doi.org/10.1177/0959354399095002.

[95] Ministerstwo Finansów, *Akty prawne - Audyt wewnętrzny*, https://www.gov.pl/web/finanse/akty-prawne-audyt-wewnetrzny, dostęp: 16.10.2025 r.

[96] S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawodawstwa*, Wyd. III, Poznań 2005, s. 64.

[97] Ibidem, s. 64, 76-82.

[98] Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r., mający charakter aktu o charakterze niewładczym, wskazuje na Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, opracowane przez The Institute of Internal Auditors (IIA), jako obowiązujące standardy w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Z kolei w świetle art. 273 ust. 2 Uofp, audytor wewnętrzny, wykonując czynności audytowe w ramach danej jednostki s.f.p., zobowiązany jest do stosowania się do wytycznych określonych we wskazanych standardach, które przyjmują charakter swoistego wzorca należytej staranności zawodowej, determinującego prawidłowość realizacji zadań audytowych., Minister Rozwoju i Finansów, Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28), Warszawa 2016, https://www.gov.pl/attachment/1f1ed20c-30e8-4d13-bb19-7b9e7d632866, dostęp: 16.10.2025 r. Obecnie, w perspektywie globalnej i w sektorze prywatnym funkcjonują już nowe Standardy., zob. The Institute of Internal Auditors, Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego [tłumaczenie polskie] z 09.01.2024 r. https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-polish.pdf, dostęp: 06.06.2025r.

Z wstępnych obserwacji wynika, iż praktyczne stosowanie norm dotyczących audytu wewnętrznego cechuje się znaczną różnorodnością, co może być postrzegane jako przejaw subiektywizmu. Jednakże, z perspektywy koncepcji przyjętej w niniejszej pracy, ta obserwowana niejednolitość w stosowaniu prawa nie stanowi autonomicznego problemu teoretycznego. Przeciwnie, jest ona traktowana jako kluczowy wskaźnik empiryczny, którego analiza jest nieodzowna dla udzielenia odpowiedzi na główne pytanie badawcze (C), a więc dla oceny, czy obowiązujące regulacje są wystarczające do realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego.

Zgodnie z tym ujęciem, niska efektywność normy prawnej[99], której symptomem jest właśnie zróżnicowana i nieprzewidywalna praktyka jej stosowania, może wynikać z dwóch odrębnych przyczyn. Może ona świadczyć albo o wadliwości konstrukcyjnej samego przepisu, który z powodu nadmiernej nieostrości lub luk uniemożliwia zrekonstruowanie jednoznacznej normy postępowania, albo o istnieniu pozaprawnych czynników (np. o charakterze organizacyjnym lub kulturowym), które w sposób systemowy zakłócają proces jej skutecznej realizacji.

W konsekwencji jako jedno z głównych zadań badawczych ustanowiono analizę praktycznej recepcji obowiązujących norm, nie w celu prowadzenia rozważań teoretycznych, lecz w celu udzielenia dogmatycznie uzasadnionej odpowiedzi na pytanie o przyczyny ich ewentualnej nieefektywności. Ustalenie czy źródło problemu tkwi w samej normie, czy w warunkach jej stosowania, jest bowiem warunkiem *sine qua non* dla sformułowania rzetelnej oceny, czy obowiązujące regulacje można uznać za wystarczające.

Doniosłość wstępnie zarysowanej problematyki funkcjonowania audytu wewnętrznego w s.f.p., wynikająca zarówno z wielowymiarowości przypisanych mu zadań, jak i ze złożoności jego regulacji normatywnych, uzasadnia podjęcie badań w celu systematyzacji oraz krytycznej analizy unormowań determinujących status, funkcje i cele audytu wewnętrznego w tym sektorze. W związku z tym sformułowano główne pytanie badawcze, konstytuujące oś analityczną niniejszego opracowania: *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego, są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”*.

[99] J. Kunysz, *Skuteczność prawa (zagadnienia wybrane)*, Administracja: Teoria, Dydaktyka, Praktyka 2014, nr 2 (35), s. 67-93, por. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawodawstwa*, Wyd. III, Poznań 2005, s. 127.

Udzielenie odpowiedzi na tak postawione pytanie wymaga uprzedniego określenia rygorystycznych założeń metodologicznych, które stanowią fundament dla całości prowadzonego dyskursu. Dlatego też w niniejszej pracy, dla jasności wywodu, rozróżniono kluczowe pojęcia w oparciu o ustalenia Z. Ziembińskiego. Metodologię rozumie się więc jako świadomie stosowany sposób postępowania, zmierzający do osiągania założonego celu w danych warunkach, przy czym działanie to może mieć charakter systematyczny i być zastosowane wielokrotnie[100]. Z kolei metodę naukową w naukach prawnych zdefiniowano, również za Z. Ziembińskim jako *„świadomie stosowany sposób postępowania, zmierzający do należycie ugruntowanego poznania prawdy w badanym zakresie, nadający się do stosowania tylekroć, ilekroć ma być realizowane zadanie badawcze określonego rodzaju”*[101].

Przyjęcie tak określonych założeń metodologicznych zdeterminowało wybór oraz hierarchizację narzędzi badawczych. Uznając prymat normy prawnej w kształtowaniu instytucji audytu wewnętrznego, za wiodącą metodę badawczą przyjęto metodę dogmatyczną, dzięki której opisano i przeanalizowano m.in. Ustawę o finansach publicznych[102], Rozporządzenie w sprawie audytu wewnętrznego[103], Standardy kontroli zarządczej[104] oraz „Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”[105] obowiązujące w s.f.p. Analiza regulacji prawnych i poglądów doktryny przy użyciu metody dogmatyczno-prawnej została zastosowana jako główny „punkt wyjścia” dla ustalenia treści obowiązujących norm prawnych, pozwalających na poczynienie wstępnych ustaleń co do problematyki normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w s.f.p. w Polsce.

Dążąc jednak do uzyskania pełnego i wieloaspektowego obrazu badanej instytucji, uznano za celowe uzupełnienie prymarnej metody dogmatycznej o instrumentarium pomocnicze. W pierwszej kolejności sięgnięto po analizę o charakterze historyczno-prawnym, której celem było nie tylko ukazanie genezy i ewolucji obowiązujących unormowań, ale również pełniejsze zrozumienie intencji prawodawcy *ratio legis* oraz kontekstu ich funkcjonowania.

[100] Z. Ziembiński, *Teoria prawa*, Warszawa 1977, s. 16.
[101] Z. Ziembiński, *Socjologia prawa jako nauka prawa*, Poznań 1975, s. 59.
[102] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
[103] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. W sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 506).
[104] Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 15, poz. 84).
[105] Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. W sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

Następnie, w celu pogłębienia analizy norm prawnych w aspekcie ich zgodności systemowej, celowości i potencjalnej skuteczności, zintegrowano rozważania z paradygmatem komparatystycznym. Zastosowanie analizy prawno-porównawczej[106], polegającej na konfrontacji wybranych rozwiązań normatywnych obowiązujących w polskim porządku prawnym z analogicznymi regulacjami funkcjonującymi w wybranych zagranicznych porządkach prawnych, umożliwiło rozpoznanie alternatywnych rozwiązań prawnych, co można postrzegać jako próbę identyfikacji wzorcowych praktyk[107].

Dopełnieniem procesów analitycznych w sferze teoretycznej stała się krytyczna analiza opublikowanych raportów oraz wybranych opracowań eksperckich, zrealizowana w formie przeglądu zakresowego (ang. *scoping review*)[108], która pozwoliła na zbadanie praktycznych aspektów stosowania regulacji prawnych.

Niemniej, za jedno z większych wyzwań badawczych należy uznać próbę oceny efektywności norm prawnych przy wykorzystaniu metod o charakterze empirycznym. W tym celu przeprowadzono badania ilościowe w postaci ankiety *online*, skierowanej do losowo wybranych audytorów wewnętrznych oraz badania jakościowe w formie wywiadów z ekspertami. Należy przy tym zaznaczyć, iż pozyskane dane empiryczne miały charakter zarówno ilościowy, jak i jakościowy, gdyż część pytań ankiety miała charakter otwarty, co zachęciło uczestników badania do szerszego wyrażania opinii, niejednokrotnie przy użyciu maksymalnej, możliwej ilości znaków.

Analiza pozyskanych w ten sposób danych umożliwiła zapoznanie się z wieloaspektowymi opiniami kluczowych interesariuszy audytu wewnętrznego - przede wszystkim audytorów oraz kierownictwa jednostek s.f.p. - umożliwiając zidentyfikowanie pewnych trendów oraz prawidłowości w kontekście przedmiotu

---

[106] Szczegóły empiryczne w badaniu komparatystycznym służą do podkreślenia podobieństwa i zidentyfikowania tego, co może być lub nie być znaczące za pozorem podobieństwa., zob. N. Creutzfeldt, A. Kubal, F. Pirie, *Introduction: exploring the comparative in socio- legal studies*, International Journal of Law in Context. 2016, nr 12, s. 377- 389, https://doi.org/10.1017/S1744552316000173, dostęp:05.06.2025r.

[107] Dobre praktyki- (ang. *best practices*) - ich praktyczny wymiar definiuje np. motyw 78 Dyrektywy (UE) 2019, który mówi, że *„Regularny przegląd procedur właściwych organów i wymiana dobrych praktyk między nimi powinny zagwarantować, by procedury te były odpowiednie, a tym samym służyły swojemu celowi”*., Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii (Dz. U. UE. L. z 2019 r. Nr 305, str. 17 z późn. zm.).

[108] Przegląd zakresu- to *„forma syntezy wiedzy, która zajmuje się eksploracyjnym pytaniem badawczym mającym na celu mapowanie kluczowych pojęć, typów dowodów i luk w badaniach związanych z określonym obszarem lub dziedziną poprzez systematyczne przeszukiwanie, wybieranie i syntezowanie istniejącej wiedzy”*., W. Gómez, *Assessing PrEP messaging and communication: a review of the qualitative literature*, Current Opinion in Psychology 2023, vol. 51, s. 1- 3, https://doi.org/10.1016/j.copsyc.2023.101586, dostęp:05.06.2025r.

rozważań. Przeprowadzone dodatkowo wywiady jakościowe wzmocniły, jak się wydaje, wartość merytoryczną czynionych konstatacji i pozwoliły na lepsze zrozumienie specyfiki aspektów normatywnych audytu wewnętrznego oraz identyfikację wyzwań i barier w stosowaniu prawa w tym zakresie.

Tak ukonstytuowana, interdyscyplinarna metodologia badawcza stwarzała jednak ryzyko sprowadzenia narracji do wymiaru *stricte* socjologicznego, osłabiającego dogmatyczno-prawny fundament rozprawy. Uznano zatem za konieczne stworzenie matrycy heurystycznej zabezpieczającej spójność wywodu. Miała ona za zadanie ustanowić konceptualny pomost systemowo łączący ustalenia teoretyczne z weryfikującym je materiałem empirycznym, ponieważ priorytetem było spełnienie wymogów metodologicznych wynikających z perspektywy nauk prawnych i przyjętego tematu rozważań. Konieczne było zatem jednoczesne uwzględnienie wątków interdyscyplinarnych[109] i multidyscyplinarnych[110] w sposób spójny z przyjętym planem badawczym, założoną hipotezą główną (H), celem szerszego zrozumienia normatywnego charakteru audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p.

Konkludując, należy wskazać, że przyjęta w rozprawie strategia badawcza opiera się na dwupłaszczyznowej strukturze teoretyczno-empirycznej, przy czym obie te płaszczyzny pozostają w ścisłej, funkcjonalnej korelacji, z głównym tematem pracy, jakim jest analiza aspektów normatywnych audytu wewnętrznego w s.f.p. w Polsce. Ukonstytuowanie takiej struktury logicznej miało za zadanie zapewnić spójność wywodu dogmatyczno-prawnego z jednoczesnym zachowaniem rygoru analitycznego.

Jednocześnie należy podkreślić, że operacjonalizacji głównego problemu badawczego, zdefiniowanego jednocześnie jako cel główny rozważań (C), dokonano za pomocą matrycy badawczej. *„Matryca korelacji normatywnych”* wyznaczyła bowiem dyscyplinę logiczną w poprowadzonym procesie badawczym. Proces ten oparto na korelacji ośmiu zidentyfikowanych celów szczegółowych (c) z przypisanymi

[109] Metoda interdyscyplinarna- zakłada integrację struktur poznawczych różnych dyscyplin w ramach jednego pola badawczego, umożliwiając spójną analizę normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w świetle prawa, ekonomii i nauk o zarządzaniu., J. Czaputowicz, *Studia europejskie między interdyscyplinarnością a spójnością dyscyplinarną* [w:] J. Czaputowicz (red.), *Studia europejskie. Wyzwania interdyscyplinarności*, Wydział Dziennikarstwa i Nauk Politycznych Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2014, s. 17.

[110] Metoda multidyscyplinarna (wielodyscyplinarna) polega na równoległym zastosowaniu perspektyw wielu dyscyplin, bez ich wzajemnej syntezy. W kontekście audytu wewnętrznego pozwala na analizę prawnych, finansowych i organizacyjnych wymiarów odrębnie., H. Kisilowska, *Kierunki rozwoju nauki administracji* [w:] J. Smarż, S. Fundowicz, P. Świtał (red.), *Założenia nauki administracji*, Warszawa 2024, s. 28, por. też H. Kisilowska, *Multidyscyplinarny charakter współczesnej administracji publicznej*, Studia Prawnoustrojowe 2022, nr 57, s.261-273, https://doi.org/10.31648/sp.7893.

im funkcjami (f), pytaniami badawczymi (p) oraz weryfikowalnymi hipotezami (h). Taka dekompozycja problemu badawczego na komponenty analityczne miała posłużyć jako gwarant systematyczności i transparentności procesu wnioskowania, w którym każdy element rozważań znajduje swoje metodologiczne uzasadnienie.

W konsekwencji, na płaszczyźnie teoretycznej, z wykorzystaniem metody dogmatyczno-prawnej i dogmatyczno-historycznej, przeprowadzono analizę obowiązujących aktów normatywnych[111], dorobku doktryny i orzecznictwa, uzupełnioną o perspektywę prawno-porównawczą. Ustalenia poczynione w tej części opracowania stanowiły podstawę do sformułowania tez i hipotez badawczych, które następnie poddano weryfikacji, w ramach badań empirycznych, opartych na metodzie badania ankietowego oraz uzupełniająco, na metodzie wywiadów pogłębionych. Analizie empirycznej przypisano funkcję subsydiarną, co pozwoliło na weryfikację wniosków płynących z analizy dogmatycznej w konfrontacji z praktyką funkcjonowania audytu wewnętrznego w s.f.p. Tak zintegrowany model badawczy umożliwił sformułowanie syntetycznych wniosków *de lege lata* oraz przedstawienie postulatów *de lege ferenda*.

1.3.2. Zintegrowany model badawczy- część teoretyczna

Jak już wcześniej wskazano, ponieważ celem głównym (C) niniejszego opracowania jest udzielenie odpowiedzi na pytanie: *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego, są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”*, na potrzeby prowadzonych rozważań sformułowano hipotezę główną (H). Jest ona rozumiana jako propozycja twierdzenia, zgodnie z którym aktualnie obowiązujące regulacje są niewystarczające do realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego.

W konsekwencji celem tej części opracowania jest szczegółowe wyjaśnienie przyjętego schematu heurystycznego poprzez unaocznienie relacji w jakiej hipoteza główna odnosić się będzie, w kolejnych częściach opracowania, do celów szczegółowych (c) i skorelowanych z nimi funkcji (f) audytu wewnętrznego. Należy przy tym podkreślić, że cele (c), funkcje (f), pytania (p) i hipotezy (h) potraktowane

[111] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych., Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. W sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

zostały jako odrębne atrybuty w ramach jednej, nadrzędnej relacji badawczej, legitymizującej systematyczną analizę ich wzajemnych powiązań.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że fundamentem teoretycznym dla omawianego schematu jest zrekonstruowany z przepisów prawa oraz postulatów doktryny system celów i funkcji audytu wewnętrznego. Ujęte w nim teoretyczne cele szczegółowe oraz skorelowane z nimi funkcje wyznaczają bowiem normatywny wzorzec, względem którego w dalszej części pracy dokonywana będzie ocena efektywności. Ocenę tę podzielono na trzy kategorie tematyczne.

Pierwszy obszar zagadnień koncentruje się na relacji audytu wewnętrznego z kadrą zarządzającą oraz jego wpływie na zasady dobrego rządzenia. W tej części analizie poddano cel, jakim jest wsparcie kierownictwa (c1), operacjonalizowany przez funkcję doradczą (f1), weryfikując krytyczną hipotezę (h1) o jej niewystarczającym charakterze. Następnie, badaniu poddano rolę audytu w zapewnianiu przejrzystości procesów (c2), poprzez funkcję monitorowania (f2), testując pozytywną hipotezę (h2) o znaczącym wzroście transparentności. Ten obszar tematyczny zamyka kwestia weryfikowalności odpowiedzialności (c3), realizowana przez stosowną funkcję (f3), którą skonfrontowano z hipotezą (h3) o jej wysokim potencjale w precyzyjnym ustalaniu tej odpowiedzialności.

Drugi obszar tematyczny obejmuje kluczowe funkcje gwarancyjne i prewencyjne. Centralne miejsce zajmuje tu cel wsparcia zarządzania ryzykiem (c4) realizowany poprzez funkcję oceny i wsparcia tego procesu (f4), gdzie hipoteza (h4) zakłada pozytywny wpływ tej funkcji na usprawnienie wspomnianego procesu. Analizie poddano również cel zapewnienia zgodności z regulacjami (c5), operacjonalizowany przez funkcję zapewnienia zgodności (f5), testując hipotezę (h5) o minimalizacji ryzyka niezgodności. Ostatnim elementem jest ochrona majątku (c6) i funkcja prewencyjna (f6), gdzie badaniu poddano mechanizmy przeciwdziałania nadużyciom, stawiając krytyczną hipotezę (h6) o niewystarczającym ograniczeniu ryzyka w tym zakresie.

MATRYCA KORELACJI NORMATYWNYCH			
CELE SZCZEGÓŁOWE	**FUNKCJE SZCZEGÓŁOWE**	**PYTANIA SZCZEGÓŁOWE**	**HIPOTEZY SZCZEGÓŁOWE**
(c1) Wspiera ministrów i kierowników jednostek w realizacji celów i zadań oraz zapewnia funkcję doradczą	(f1) Wspierająca funkcja doradcza	(p1) Czy obowiązujące regulacje prawne w sposób wystarczający (adekwatny) kształtują mechanizmy wsparcia (c1) i funkcji doradczej (f1)?	(h1) Konstrukcja normatywna funkcji doradczej (f1) nie zapewnia ministrom i kierownikom adekwatnych narzędzi do realizacji celu (c1).
(c2) Zapewnia przejrzystość procesów zarządczych	(f2) Funkcja monitorowania, informowania i raportowania	(p2) Czy unormowania dotyczące funkcji (f2) są wystarczające, aby zagwarantować realizację celu przejrzystości (c2)?	(h2) Obowiązujące regulacje (f2) w sposób znaczący przyczyniły się do zwiększenia gwarancji przejrzystości procesów zarządczych (c2).
(c3) Zapewnienia weryfikowalność odpowiedzialności	(f3) Funkcja weryfikowalności odpowiedzialności	(p3) Czy treść norm prawnych (f3) faktycznie umożliwia przypisanie i weryfikację odpowiedzialności (c3) w strukturze sektora finansów publicznych?	(h3) Konstrukcja normatywna (f3) dostarcza wystarczających instrumentów prawnych pozwalających na precyzyjną weryfikację odpowiedzialności (c3).
(c4) Identyfikuje i wspiera zarządzanie ryzykiem	(f4) Funkcja oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem.	(p4) Czy normy prawne (f4) w sposób adekwatny definiują rolę audytu wewnętrznego w identyfikacji i wsparciu zarządzania ryzykiem (c4)?	(h4) Aktualne ramy normatywne (f4) w sposób adekwatny wspierają proces identyfikacji i oceny ryzyka (c4) oraz dobór działań zaradczych.
(c5) Zapewnia zgodność działań organizacji z obowiązującymi regulacjami prawnymi i standardami branżowymi	(f5) Funkcja zapewnienia zgodności	(p5) Czy system normatywny (f5) jest wystarczający do skutecznego realizowania przez audyt wewnętrzny celu zapewnienia zgodności (c5)?	(h5) Kształt normatywny funkcji zapewnienia zgodności (f5) skutecznie minimalizuje ryzyko braku zgodności działa z regulacjami (c5).
(c6) Służy ochronie majątku instytucji	(f6) Funkcja prewencyjna-ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom	(p6) Czy obowiązujące normy (f6) tworzą skuteczne gwarancje proceduralne i merytoryczne dla ochrony majątku (c6) i przeciwdziałania nadużyciom?	(h6) Obowiązujące normy (f6) nie statuują adekwatnych mechanizmów prewencyjnych, pozostając niewystarczające dla ochrony majątku (c6).
(c7) Zapewnia optymalizację i poprawę efektywności operacyjnej zasobów	(f7) Funkcja optymalizacji procesów	(p7) Czy regulacje (f7) dostarczają audytorom skutecznych narzędzi prawnych do wspierania optymalizacji i poprawy efektywności (c7)?	(h7) Implementacja regulacji dotyczących audytu wewnętrznego (f7) przyczyniła się do zwiększenia efektywności wykorzystania zasobów (c7).
(c8) Wpływa na poprawę skuteczności i efektywności kontroli zarządczej	(f8) Funkcja oceny systemu kontroli zarządczej	(p8) Czy obowiązujący model normatywny w zakresie audytu wewnętrznego (f8) w sposób wystarczający wspiera realizację celu poprawy skuteczności i efektywności kontroli zarządczej (c8)?	(h8) Regulacje (f8) nie tworzą wystarczających ram dla oceny kontroli zarządczej, co ogranicza jej (c8) skuteczność i efektywność.

Tabela 1. Matryca korelacji normatywnych

Źródło: opracowanie własne.

Trzeci wymiar analizy skupia się na wpływie audytu na wydajność organizacji (jednostki), gdzie zbadano cel, jakim jest optymalizacja procesów (c7). Analizie poddano cel (c7), który jest realizowany poprzez funkcję optymalizacji (f7), weryfikując pozytywną hipotezę (h7) o wzroście efektywności wykorzystania zasobów. Rozważania zamyka najszersze zagadnienie, mianowicie wpływu na poprawę kontroli zarządczej (c8), realizowane przez funkcję oceny tego systemu (f8), gdzie hipoteza (h8) postuluje, że wpływ ten jest niewystarczający.

Ustrukturyzowany względem heurystycznego schematu logiczny ciąg procesu badawczego, rozpoczynający się od postulatów normatywnych (celów), przez ich odpowiedniki (funkcje), aż do problemów badawczych (pytań) i weryfikowalnych tez (hipotez), zostanie szczegółowo uzasadniony w kolejnej części opracowania, w której prowadzony będzie dyskurs natury dogmatycznej i dogmatyczno-prawnej. Jednocześnie należy wskazać, że w rozważaniach zastosowano zróżnicowanie hipotez (część o charakterze pozytywnym, część o charakterze krytycznym), aby umożliwić analizę uwzględniającą zarówno potencjalną efektywność, jak i ewentualne dysfunkcje audytu wewnętrznego w s.f.p. Założono bowiem, iż analiza krytyczna jest niezbędna dla realistycznej oceny efektywności i identyfikacji obszarów wymagających ewentualnej interwencji.

1.3.3. Zintegrowany model badawczy- część empiryczna

Druga, zasadnicza część dysertacji poświęcona została analizie empirycznej, stanowiącej dopełnienie i weryfikację rozważań dogmatycznych. Przedmiotem tej części opracowania jest percepcja funkcjonowania norm prawnych regulujących audyt wewnętrzny, która zbadana została na podstawie materiału źródłowego zebranego za pośrednictwem anonimowej ankiety *online* oraz uzupełniająco przy pomocy wywiadów eksperckich.

W ramach badania posłużono się empirycznymi pytaniami pośrednimi obejmującymi pytania (pp1) - (pp9). Szczególną kategorię owych pytań stanowiły te, które dotyczyły oceny funkcjonalności poszczególnych regulacji. Respondentów poproszono m. in. o wskazanie przepisów, które w ich ocenie są *„nieużyteczne albo szkodliwe”.* Należy w tym miejscu poczynić istotne zastrzeżenie, gdyż celem badania (w tym zakresie) nie było ustalenie w sensie prawnym czy określone normy utraciły moc

obowiązującą na skutek *desuetudo*[112]. Taka kwalifikacja należy bowiem do organów stosujących prawo i doktryny. Natomiast przedmiotem analizy była wyłącznie percepcja i ocena regulacji dotyczących jednostek s.f.p., dokonywana przez praktyków audytu wewnętrznego jako kluczowych interesariuszy systemu. Zebranie tych opinii ustanowiło zasadniczy fundament dla formułowania ostatecznych wniosków *de lege ferenda*, ponieważ pozwoliło na wskazanie potencjalnego dysonansu między intencją prawodawcy a rzeczywistym oddziaływaniem norm w obrocie prawnym.

Struktura analityczna przyjęta dla opracowania zgromadzonego w ten sposób materiału empirycznego ma charakter dwuetapowy i jest ściśle podporządkowana celom badawczym dysertacji. W etapie pierwszym przeprowadzono analizę deskryptywną, prezentującą rozkład odpowiedzi na poszczególne empiryczne pytania pośrednie (pp1-pp8). Celem tego kroku była wstępna kategoryzacja i zarysowanie ogólnej percepcji respondentów (jako grupy badawczej) względem kluczowych aspektów funkcjonowania audytu wewnętrznego, takich jak postrzeganie jego skuteczności (pp2), identyfikacja słabości (pp7) czy identyfikacja regulacji dysfunkcjonalnych (pp5, pp8).

EMPIRYCZNE PYTANIA POŚREDNIE
(pp1) Czy pracujesz w audycie wewnętrznym lub zewnętrznym?
(pp2) Czy uważasz, że audyt wewnętrzny skutecznie chroni przed przestępstwami gospodarczymi?
(pp3) Wymień co najmniej jeden kraj, w jakim miałeś styczność z audytem wewnętrznym lub pracowałeś w audycie wewnętrznym.
(pp4) Jakie są najważniejsze akty prawne lub konkretne przepisy dotyczące audytu wewnętrznego w wymienionym kraju?
(pp5) Co należy zmienić albo jakie przepisy należy zmienić, aby audyt wewnętrzny chronił lepiej przed przestępstwami?
(pp6) Jaka jest największa zaleta audytu wewnętrznego?
(pp7) Co jest największą słabością audytu wewnętrznego?
(pp8) Jakie przepisy uważasz za martwe, nieużyteczne albo szkodliwe w odniesieniu do audytu wewnętrznego?
(pp9) Poniżej możesz podać swoje dane kontaktowe lub podzielić się osobistymi refleksjami na temat audytu wewnętrznego

Tabela 2. Empiryczne pytania pośrednie

Źródło: opracowanie własne.

[112] T. Bekrycht, J. Leszczyński, P. Łabieniec, *2.2. Behawioralne kryterium obowiązywania normy prawnej* [w:] T. Bekrycht, J. Leszczyński, P. Łabieniec, Podstawy doktryny prawnej, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

Etap drugi, mający fundamentalne znaczenie dla weryfikacji hipotez badawczych, polegał na pogłębionej analizie jakościowej o charakterze dogmatyczno-prawnym. W tym ujęciu materiał empiryczny - w szczególności odpowiedzi na pytania otwarte (pp2, pp5, pp6, pp7, pp8, pp9) - został poddany kategoryzacji tematycznej. Proces ten polegał na wyselekcjonowaniu i pogrupowaniu wszystkich tych fragmentów wypowiedzi respondentów, które merytorycznie korespondują z poszczególnymi elementami teoretycznej matrycy korelacji, tj. zdefiniowanymi funkcjami (f1-f8), pytaniami szczegółowymi (p1-p8) oraz, co najistotniejsze, hipotezami cząstkowymi (h1- h8).

Takie podejście analityczne umożliwiło wykorzystanie zebranego materiału empirycznego nie jako autonomicznego przedmiotu badań, lecz jako narzędzia weryfikacyjnego dla sformułowanych uprzednio tez dogmatycznych. Percepcja praktyków (np. wskazanie na konkretną słabość systemu w pytaniu pp7) staje się w ten sposób empiryczną przesłanką pozwalającą na walidację lub falsyfikację hipotez cząstkowych (np. h6 lub h8) dotyczących nieadekwatności określonych rozwiązań normatywnych.

1.4. Podsumowanie

Rozważania podjęte w niniejszym rozdziale ustanawiają podstawę metodologiczną dla całości dysertacji, której przedmiotem są normatywne aspekty audytu wewnętrznego w polskim s.f.p. Proces badawczy koncentruje się wokół głównego pytania badawczego, które brzmi: *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego, są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”.*

Zważywszy na złożoność badanej problematyki, za zasadne uznano konieczność wykroczenia poza ramy analizy *stricte* normatywnej i podjęcie badań również w perspektywie interdyscyplinarnej. Analiza obejmowała w szczególności warunki i granice stosowania treści norm prawnych konstytuujących instytucję audytu wewnętrznego, zwłaszcza w sytuacji, gdy tekst prawny, poprzez zastosowanie zwrotów niedookreślonych, pozostawia adresatowi normy pewien zakres dyskrecjonalności[113].

W konsekwencji jako główne metody badawcze przyjęto metodę dogmatyczną oraz dogmatyczno-prawną, które subsydiarnie uzupełniono o analizę komparatystyczną, historyczną oraz, co stanowi o specyfice rozprawy, o rozbudowaną płaszczyznę

[113] Słownik języka polskiego PWN. Wydanie nowe, red. L. Drabik, A. Kubiak-Sokół, E. Sobol, L. Wiśniakowska, Warszawa 2006, s. 172. K. Ziemski, M. Jędrzejczak, Pojęcie dyskrecjonalności a pojęcie luzów decyzyjnych, [w:] K. Ziemski, M. Jędrzejczak (red.), Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym, Poznań 2015, s. 13-XX.

empiryczną. Należy przy tym zastrzec, iż celem tej ostatniej nie jest prowadzenie badań o charakterze socjologicznym, lecz dostarczenie materiału niezbędnego dla dogmatyczno-prawnej oceny efektywności i pozwalającego na konfrontację sfery powinnościowej z rzeczywistością prawną.

Dla zapewnienia spójności logicznej i rygoru analitycznego całości procesu badawczego, zaprojektowano autorski schemat konceptualny w postaci zintegrowanego modelu badawczego. Owa struktura pozwoliła na uporządkowanie procesu badawczego poprzez ścisłe powiązanie zidentyfikowanych celów szczegółowych (c), funkcji (f), pytań cząstkowych (p) oraz falsyfikowalnych hipotez (h), co stanowiło zarazem operacjonalizację głównego problemu badawczego, przekształcając go w cel rozprawy realizowany na podstawie transparentnych ram systematycznego procesu wnioskowania.

Szczególne znaczenie w tej strategii przypisano „*matrycy korelacji normatywnych”*, pełniącej funkcję narzędzia porządkującego proces wnioskowania prawniczego. Umożliwiła ona dokonanie dogmatyczno-prawnej kwalifikacji zebranego materiału empirycznego, zabezpieczając tym samym przed błędem metodologicznym, polegającym na wyprowadzaniu wniosków o charakterze powinnościowym z przesłanek o charakterze opisowym, a także zapewniając jednoczesną komplementarność wniosków z badań teoretycznych i empirycznych. W konsekwencji pełni ona rolę kluczowego instrumentu, pozwalającego na ścisłe oddzielenie sfery percepcji i opisu funkcjonowania norm przez praktyków od sfery postulatów wynikających z analizy dogmatycznej. Przyjęto bowiem założenie, że dopiero takie rygorystyczne rozróżnienie uprawnia do formułowania sądów wartościujących oraz miarodajnych wniosków *de lege ferenda*. W konsekwencji stanowiły one punkt wyjścia do kluczowej części analitycznej niniejszego opracowania, której celem była weryfikacja głównej hipotezy oraz opracowanie rekomendacji dotyczących propozycji zmian legislacyjnych.

Rozdział II

2. Determinanty genezy i rozwoju normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w Polsce i na świecie

2.1. Wprowadzenie

W niniejszym rozdziale przeprowadzono analizę o charakterze dogmatyczno-historycznym, której przedmiotem uczyniono kształtowanie się normatywnych aspektów audytu wewnętrznego. Wywód skoncentrowano na odtworzeniu ewolucji normatywnej treści jego podstawowych funkcji (f1-f8) i celów (c1-c8), zdefiniowanych w powołanej Tabeli 1 tj. *„Matrycy korelacji normatywnych”.* Celem tak przyjętego porządku analizy było przygotowanie podstaw historyczno-normatywnych dla prowadzonych w kolejnych rozdziałach analiz *stricte* dogmatyczno-prawnych. Należy bowiem zważyć, że prześledzenie, jak kształtowały się i zmieniały oczekiwania normatywne wobec audytu oraz jak ewoluował jego kształt instytucjonalny pod wpływem uwarunkowań prawnych, społecznych i gospodarczych, jest w stanie dostarczyć kluczowych elementów dla odtworzenia znaczenia norm prawnych w analizowanym aktualnym systemie prawnym.

Prześledzono zatem najważniejsze etapy rozwoju tej instytucji: od starożytnych form kontroli ukierunkowanych na ochronę majątku, przez znaczenie rozdziału funkcji zarządczych i kontrolnych w Rzymie dla krystalizowania się późniejszej zasady niezależności. Przeanalizowano także wpływ średniowiecznych technik ewidencyjnych na rozwój funkcji monitorowania i weryfikacji odpowiedzialności, aż po przemiany zachodzące XX wieku. Uwzględniono również proces instytucjonalizacji zawodu audytora wewnętrznego oraz, co wydaje się kluczowe dla dalszych rozważań, ewolucję w rozumieniu odpowiedzialności zarządczej. Odpowiedzialność ta przekształciła się bowiem z modelu opartego na odpowiedzialności za powstałą szkodę (o charakterze kompensacyjnym, *ex post*) w kierunku odpowiedzialności za zapewnienie efektywności (o charakterze prewencyjnym i optymalizacyjnym, *ex ante*). W toku analizy wzięto pod uwagę także wpływ kryzysów systemowych i nowych koncepcji zarządzania.

Zastosowanie perspektywy historyczno-dogmatycznej uznano za niezbędne dla realizacji przyjętych założeń konceptualnych. Analiza historyczna pozwala bowiem

zrozumieć nie tylko pierwotne *ratio legis* funkcji i celów współczesnego audytu wewnętrznego, ale także zidentyfikować czynniki determinujące obecny kształt regulacji oraz ich dzisiejsze rozumienie.

Wychodząc z tego założenia, przedstawiona w niniejszym rozdziale analiza ewolucji instytucji audytu wewnętrznego stała się próbą wykroczenia poza chronologię poprzez refleksję dogmatyczno-prawną. Służy ona zidentyfikowaniu fundamentalnych problemów normatywnych, takich jak ewolucja gwarancji niezależności audytorskiej, niejasny status prawny międzynarodowych standardów *soft law*[114] w krajowym porządku prawnym czy też systemowe wyzwania dla odpowiedzialności publicznoprawnej w kontekście transformacji technologicznej.

Zrekonstruowane w ten sposób tło historyczno-dogmatyczne, wraz z odtworzonym normatywnym modelem funkcji (f1-f8) i celów (c1-c8), stanowi zatem podstawę analityczną oraz pojęciową dla dalszych rozważań. Niniejszy rozdział ustanawia bowiem kluczowy punkt odniesienia dla krytycznej oceny adekwatności i efektywności obecnie obowiązujących w Polsce unormowań, co znajdzie odzwierciedlenie w analizach dokonanych w rozdziale trzecim pracy (teoretycznym) oraz rozdziale czwartym (empirycznym), w których dokonano ostatecznej, syntetycznej weryfikacji poczynionych ustaleń.

2.2. Starożytność- pierwotne ratio legis audytu i funkcja prewencyjna - ochrona majątku

Analiza źródeł historyczno-prawnych pozwala na sformułowanie tezy, iż zalążków normatywnych instytucji audytu można upatrywać już w pierwszych formach kontroli zapisów księgowych stosowanych w starożytnych systemach zarządczych, w szczególności w Egipcie, Grecji i Rzymie. Praktyki te można bowiem rozpatrywać w kategorii pierwotnej postaci mechanizmów weryfikacyjnych audytu[115], których *ratio legis* stanowiła ochrona majątku instytucji (c6).

Wydaje się zatem uzasadniona konstatacja, iż działania te materializowały pierwotną treść normatywną późniejszej funkcji prewencyjnej - ochrony majątku

[114] Por. M. Mariański, *The potential role of soft law rules and the French concept of regulations with the force of law (ordonnance)…,* op.cit., s. 302-310.
[115] D. Prokopowicz, A. Wolańczyk, *Istota i funkcje audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, 2018, https://www.researchgate.net/publication/327498873_Istota_i_funkcje_audytu_wewnetrznego_i_kontroli_zarzadczej_w_jednostkach_sektora_finansow_publicznych, dostęp: 15.06.2025 r., s.6.

i przeciwdziałania nadużyciom (f6). Pierwsze oznaki korzystania z narzędzi kontrolnych znaleziono bowiem w Mezopotamii około 5,5 tys. lat temu. Ślady istnienia takiego systemu kontrolnego można odnaleźć na papirusach z obliczeniami skrybów. Dokumenty przez nich sporządzone zawierały na marginesach dodatkowe znaki, np. kropki i inne znaczniki kontrolne, nanoszone przez innego skrybę. Z tego względu przyjęto w doktrynie założenie, że koncepcja kontroli wewnętrznej, systemu weryfikacji i zasady podziału obowiązków wywodzą się właśnie z tego okresu[116]. Niemniej, głównym celem ówczesnego audytu była weryfikacja zapisów księgowych pod kątem ich rzetelności i wiarygodności, co miało w praktyce służyć ochronie majątku[117]. Ponadto, badania archeologiczne wskazują, że Chińczycy i Hebrajczycy stosowali narzędzia audytujące, podczas weryfikacji transakcji sprzedaży[118]. Natomiast w starożytnym Egipcie każda dostawa zboża do spichlerza musiała być przeprowadzana przy świadku oraz pokwitowana pisemnie. W Babilonie z kolei, podobnie jak w Egipcie, funkcjonowanie formalno-rachunkowego systemu kontroli obrazowały kółka, punkty i kreski[119].

Należy jednak zauważyć, że najbardziej drastyczna w skutkach kontrola była dokonywana w starożytnej Grecji, w której przeprowadzane transakcje były poddawane zarówno kontroli finansowej, jak i autoryzacji, oznaczającej pojawienie się w systemie kontroli trzeciego, niezależnego podmiotu weryfikującego. Praktyka kontrolna oparta była wówczas na okrucieństwie tortur, które miały ułatwiać pozyskiwanie informacji od niewolników, gdyż to oni najczęściej rejestrowali transakcje. Takie metody były wówczas postrzegane jako bardziej skuteczne niż przesłuchanie wolnego człowieka pod przysięgą[120].

Jednocześnie warto zaznaczyć, że istotny rozwój mechanizmów kontroli finansów publicznych nastąpił w starożytnym Rzymie, gdzie urzędników odpowiedzialnych za nadzór nad skarbem państwa powoływano pod przysięgą[121]. Choć nie byli oni „audytorami" w dzisiejszym, technicznym znaczeniu tego słowa, pełnili funkcje o takim

---

[116] G. Voss, *Rola i zadania audytu wewnętrznego w zarządzaniu przedsiębiorstwem,* Badania, Uniwersytet Technologiczno- Przyrodniczy w Bydgoszczy 2015, nr 12, s. 1600- 1603. https://bibliotekanauki.pl/articles/249989.pdf, dostęp: 15.06.2025 r.

[117] B.R. Kuc, *Kontrola- Kontroling- Audyt 3 w 1- podobieństwa i różnice*, Warszawa 2008, s.242.

[118] P. Łagodzki, *Audyt wewnętrzny. Wybrane zagadnienia*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 32, Szczecin 2011, s. 387.

[119] E. Babuśka, *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem* [w:] Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania, red. K. Winiarska, US w Szczecinie, Szczecin 2005, s. 150.

[120] G. Drogalas, S. Alampourtsidis, A. Koutoupis, *Value-added approach of internal audit in the Hellenic police*, *Corporate Ownership and Control* 2014, t. 11, nr 4, s. 2, https://doi.org/10.22495/cocv11i4c7p11. dostęp: 15.06.2025 r.

[121] Por. D. Prokopowicz, A. Wolańczyk, *Istota i funkcje audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych…,* op.cit.

charakterze, zobowiązując się do rzetelnego i lojalnego strzeżenia majątku publicznego. System rzymski nie przewidywał jednak istnienia autonomicznej instytucji weryfikującej, porównywalnej do współczesnych izb kontroli. Zakładano natomiast, że kontrolujący skarb będą bezpośrednio podporządkowani urzędującym magistratom, a więc czynnikowi politycznemu. W takich warunkach funkcja prewencyjna ówczesnej kontroli wewnętrznej (f6) była w dużej mierze ograniczona i zależna od interesów oraz kompetencji bezpośrednio nadzorujących polityków. W konsekwencji, mimo formalnie surowych sankcji, publiczne środki były w praktyce często sprzeniewierzane[122]. Zjawisko to stanowi historyczny dowód na to, że sama norma penalizująca nadużycia jest niewystarczająca dla skutecznej ochrony majątku publicznego (c6). Główną przyczyną nieskuteczności rzymskiego systemu nie był brak kar, lecz strukturalne podporządkowanie organów kontrolnych władzy politycznej, co uniemożliwiało zachowanie ich instytucjonalnej niezależności.

Ta historyczna obserwacja ma kluczowe znaczenie dla niniejszej dysertacji. Pokazuje bowiem, że kolizja unormowań diagnozowana we współczesnym polskim prawie finansowym, polegająca na podporządkowaniu audytora kierownikowi jednostki na mocy art. 280 Ustawy o finansach publicznych, nie stanowi problemu nowego. Jest to powtórzenie strukturalnie podobnego błędu konstrukcyjnego, który już w starożytnym Rzymie uniemożliwiał pełną i skuteczną ochronę majątku publicznego.

Warto ponadto zaznaczyć, że system rzymski oparty był na „przesłuchiwaniu rachunków" (ang. *hearning of accounts*)[123], polegającym na wzajemnym porównywaniu swoich rachunków przez urzędników. Takie rozwiązanie zastosowano w celu wyeliminowania możliwości zmowy urzędników i zapobiegania defraudacjom. Nowością było to, że pisemną weryfikację ksiąg Rzymianie zamienili na ustne potwierdzanie danych, polegające na sprawdzaniu spójności dokumentów przez przesłuchiwanie (łc. *auditus*), co z kolei wyraźnie zaznaczyło etymologię słowa: „audyt", wskazując na osobę, która słucha[124].

Transformacja od świadectwa opartego na relacji ustnej ku weryfikacji opartej na zapisach stanowi fundamentalne przesunięcie paradygmatu dowodowego, skutkujące

[122] T. A. Lee, *The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century*, Journal of Accounting Research 1971, vol. 9, nr 1, s. 150-157. https://doi.org/10.2307/2490208, dostęp: 15.06.2025 r.
[123] D. Ampuła, *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostce organizacyjnej*, Wojskowy Instytut Techniczny Uzbrojenia 2014, z. 132, nr 4, s.19.
[124] N. El Azhary, O. Taouab, *The Contribution of Internal Audit to the Improvement of Internal Control System,* European Scientific Journal 2018, vol. 14, nr 7, s. 204 http://dx.doi.org/10.19044/esj.2018.v14n7 p200, dostęp: 15.06.2025 r.

obiektywizacją procesów kontrolnych. Tworzyło to podstawy późniejszych normatywnych wymogów dokumentowania czynności i gromadzenia materiału dowodowego w postępowaniach kontrolnych oraz audytowych. W konsekwencji należy uznać, iż proces ten wywarł istotny wpływ na ukształtowanie się zalążkowych form późniejszego, normatywnego modelu funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2), której celem jest zapewnienie przejrzystości procesów zarządczych (c2).

W dalszych etapach rozwoju ustrojów publicznych obserwowano postępujące różnicowanie czynności związanych z gospodarowaniem środkami publicznymi oraz ich weryfikacją. W starożytnym Rzymie funkcje rachunkowe oraz zarządcze wykonywane były przede wszystkim przez łc. *quaestores*[125], odpowiedzialnych za prowadzenie rachunków, pobór danin oraz kontrolę rozliczeń magistratów, zwłaszcza na prowincjach. Natomiast termin łc. a*uditor*[126] pojawił się dopiero w późniejszych okresach, i to w odmiennym kontekście normatywnym, oznaczając osobę „wysłuchującą sprawę", pełniącą procesową funkcję pomocniczą w ramach postępowań jurysdykcyjnych[127] świeckich, kościelnych i wojskowych[128].

Rozdzielenie pojęć *quaestor*[129] jako urzędnika odpowiedzialnego za czynności rachunkowo-zarządcze na prowincji[130] oraz *auditor* jako uczestnika procedury jurysdykcyjnej nie prowadziło jeszcze do powstania odrębnej instytucji kontroli finansowej w znaczeniu współczesnym. W ujęciu historyczno-instytucjonalnym odzwierciedla jednak stopniowe dojrzewanie koncepcji, zgodnie z którą czynności zarządcze oraz czynności kontrolne powinny być powierzane różnym podmiotom.

---

[125] T. A. Lee, *The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End…,* op.cit.

[126] Termin: *„słuchacz, słuchacz, urzędnik, który bada i weryfikuje rachunki"* -zapożyczone z anglo-francuskiego *auditur, auditour*; zapożyczone także ze średniowiecznej łaciny audītor *„słuchacz, słuchacz zarzutów (w sądzie lub parlamencie), urzędnik, który bada rachunki"*; z łaciny, „słuchacz, słuchacz, uczeń", od audīre „słyszeć"., https://www.merriam-webster.com/dictionary/auditor#etymology, dostęp 08.09.2022r.

[127]Pierwsze wzmianki o funkcji prewencyjnej audytu pojawiły się już w 1890 r., m.in. przy ocenie kosztów budowy kanału Erie. Audyt wymagał analizy dokumentacji finansowej i technicznej, konsultacji z inżynierami i urzędnikami oraz interpretacji prawnej, by ustalić należności wykonawców. Podobne działania prowadzono przy przeglądzie agencji żeglugowej, gdzie celem było ujednolicenie sprawozdawczości i kontrola majątku przez jedną z czołowych firm księgowych w USA, która później stała się częścią Coopers & Lybrand, a ostatecznie- PricewaterhouseCoopers (PwC)., T. E. Abo Ross, R.H. Montgomery, W. M. Lybrand, Fiftieth Anniversary 1898- 1948, Lybrand, Ross Bros. & Montgomery, Asheville, North Carolina, privately printed 1948, s. 42. https://www.sechistorical.org/collection/papers/1890/1898_0101_FiftiethLybrand.pdf, dostęp: 15.06.2025 r.

[128] H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu* [w:] Vademecum Rachunkowości- Audyt Wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej, pod red. T. Kiziukiewicz, Warszawa 2010, s. 15.

[129] W szkolnictwie wyższym w Polsce głównego księgowego nazywa się kwestorem.

[130] Hasło *„quaestor",* Encyclopaedia Britannica, Inc., https://www.britannica.com/topic/quaestor-ancient-Roman-official, dostęp: 10.06.2025 r.

Koncepcja ta stanowi obecnie jedno z podstawowych założeń konstrukcyjnych audytu wewnętrznego oraz kontroli państwowej. Normatywne znaczenie tej zasady zostanie omówione w dalszych częściach dysertacji.

W literaturze historyczno-prawnej[131] zwraca się uwagę, że działalność *quaestors*[132]stanowi jeden z pierwotnych przykładów funkcjonalnego rozdziału pomiędzy zarządzaniem mieniem publicznym a jego weryfikacją oraz utożsamia ich z późniejszymi biegłymi księgowymi i audytorami[133], bowiem, w ich działaniach dostrzegalne są elementy wczesnych form czynności o charakterze kontrolnym. Z kolei szerokie, procesowe ujęcie czynności wysłuchania (*auditus*)[134] bywa w doktrynie wskazywane jako jedno z historycznych źródeł audytu o charakterze śledczym[135], wywodzonego z pierwotnych praktyk polegających na ustalaniu stanu faktycznego w drodze czynności dowodowych.

Podsumowując należy stwierdzić, iż we wczesnych formach kontroli realizowanych przez skrybów oraz rzymskich *quaestors* widoczny jest nie tylko wymiar rachunkowy,[136] lecz także początkowe stadium procesu instytucjonalizacji normatywnej nieufności[137] wobec dysponentów środków publicznych. Już na tym etapie wyróżnić można normę kompetencyjną, przyznającą *quaestors* uprawnienie do wykonywania czynności zarządczych oraz normę kontrolną, ustanawiającą obowiązek weryfikacji przez podmiot odrębny[138]. Sam akt *„wysłuchania"* (łc. *auditus*) należy interpretować jako pierwotny mechanizm proceduralny, służący obiektywizacji weryfikacji poprzez jej przeniesienie z płaszczyzny subiektywnego przekonania co do rzetelności urzędnika do sfery intersubiektywnej *„zdawalności"* sprawy.

W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera obserwacja dotycząca ograniczonej skuteczności rzymskich mechanizmów kontrolnych, przejawiającej się

[131] T. H. Lee, A. M. Ali, *The evolution of auditing: An analysis of the historical development*, Journal of Modern Accounting and Auditing 2008, vol. 4, nr 12 (Serial No. 43), https://www.researchgate.net/publication/339251518_The_evolution_of_auditing_An_analysis_of_the_historical_development, dostęp: 15.06.2025 r. s. 2-5.
[132] *Quaestors* również pisany *questor*, łc. *quaestors* lub *quaestores.,* Encyclopaedia Britannica..., op. cit.
[133] Por. A. Wójtowicz-Dawid, *VII.3. Instytucje audytu* [w:] J. Ołówek (red.) Monitoring, kontrola i audyt wykorzystywania środków Unii Europejskiej, Wolters Kluwer, Warszawa 2020. s.283-285.
[134] Termin: *„słuchacz, słuchacz, urzędnik, który bada i weryfikuje rachunki"...,* op.cit.
[135] T. H. Lee, A. M. Ali, *The evolution of auditing: An analysis of the historical development*…, op.cit.
[136] F. E. J. Valpy, *An Etymological Dictionary of the Latin Language*, Trinity College, Cambridge, London 1828, s. 385. https://archive.org/details/etymologicaldict00valp/page/384/mode/2up, dostęp: 15.06.2025 r.
[137] Por. A. Wójtowicz-Dawid, *VII.3.Instytucje audytu* [w:] J. Ołówek, (red.) Monitoring, kontrola…, op.cit.
[138] D. Matthews, a *history of auditing: the changing audit process in Britain from the nineteenth century to the present day* [w:] Routledge New Works in Accounting History, Taylor & Francis Group, London-New York 2006. https://archive.org/details/historyofauditin0000matt, dostęp: 15.06.2025 r. s.6-33.

w powszechności sprzeniewierzeń pomimo obowiązywania surowych sankcji karnych. Okoliczność ta prowadzi do wniosku, iż sama norma sankcjonująca okazuje się niewystarczająca dla skutecznej realizacji celu, jakim jest ochrona majątku publicznego (c6). Historycznie potwierdzona nieskuteczność modelu opartego na bezpośrednim, politycznym nadzorze stanowi zatem argument na rzecz tezy, iż instytucjonalna niezależność audytu wewnętrznego nie może być traktowana jako postulat *de lege ferenda* czy wyłącznie jako *„dobra praktyka”*, lecz powinna być uznana za warunek konieczny efektywności normatywnej systemu ochrony finansów publicznych. Rekonstrukcja historyczna wskazuje, że efektywność instytucji kontrolnych zależy nie tylko od precyzji norm sankcyjnych, lecz przede wszystkim od separacji funkcji zarządczych i kontrolnych oraz od gwarancji instytucjonalnej niezależności audytora wewnętrznego. Zatem przesunięcie akcentu z sankcji karnej ku instytucjonalnym gwarancjom procedury pozwala osiągnąć cele prewencyjne audytu wewnętrznego (f6).

2.3. Średniowiecze- wpływ handlu i krystalizacja funkcji monitorowania oraz weryfikacji odpowiedzialności

Rozwój średniowiecznego handlu, szczególnie w obrębie włoskich miast-państw, doprowadził do stopniowego ukształtowania systemu podwójnego księgowania, którego zalążki datuje się na XIII stulecie, zaś pełną dojrzałość - na wiek XV. Wprowadzenie tego systemu stanowiło wydarzenie o doniosłości strukturalnej dla dalszych dziejów kontroli finansowej. Jego oddziaływanie nie ograniczało się wyłącznie do sfery technicznej rachunkowości, lecz implikowało również istotne konsekwencje normatywne. Umożliwiając systematyczne i logiczne ujmowanie operacji gospodarczych (ang. *double-entry bookkeeping*)[139], model ten stworzył podstawę do realizacji funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2), której *ratio* sprowadza się do zapewniania przejrzystości procesów zarządczych (c2). W praktyce kupieckiej włoskich republik handlowych mechanizmy te umożliwiły nie tylko dokładniejsze ewidencjonowanie stanu majątkowego, lecz także skuteczniejsze kontrolowanie zachowań podmiotów

[139] *„Różnica między zapisem dualnym a podwójnym polega na sposobie ujęcia zapisu przeciwstawnego. W zapisie podwójnym każdy zapis w koncie musi zawierać informację o koncie, w którym dokonano zapisu przeciwstawnego. W zapisie dualnym taka informacja nie jest podawana. Dlatego uwzględniam ten kluczowy wymóg w definicji zapisu podwójnego w niniejszym opracowaniu. To znaczy, moje podejście wymaga, aby ten dodatkowy krok został uwzględniony, aby zapisy księgowe mogły zostać zakwalifikowane jako księgowość podwójnego zapisu.”,* A. C. Littleton, *Accounting evolution to 1900*, American Institute Publishing Co, New York 1933, podano za: A. Sangster, *The Genesis of Double Entry Bookkeeping*, The Accounting Review 2016, s.2, https://www.researchgate.net/publication/274136703_The_Genesis_of_Double_Entry_Bookkeeping; 08.09.2022r.

zobowiązanych, co odpowiada współczesnemu rozumieniu funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3)[140].

System podwójnego zapisu wprowadził wymóg bilansowania operacji gospodarczych, konstytuując obiektywne, formalno-logiczne kryterium oceny prawidłowości działań majątkowych. Tym samym przesunął on ciężar kontroli z płaszczyzny opartej na subiektywnym osądzie zasadności rozchodu (kontrola merytoryczna) w kierunku kontroli strukturalnej, opartej na spójności, kompletności i zgodności zapisów księgowych z przyjętymi zasadami. Standaryzacja ta w sposób istotny wzmacniała przejrzystość procesów gospodarczych (c2), ograniczając możliwość arbitralnych interpretacji stanu majątkowego oraz minimalizując ryzyko manipulacji informacją finansową. Co istotne, system ten zainicjował proces normatywnej obiektywizacji odpowiedzialności poprzez wytworzenie trwałego i weryfikowalnego zapisu operacji, stanowiącego historyczny zalążek współczesnego *„śladu audytowego”*[141].

Jednak dokładne miejsce, gdzie po raz pierwszy pojawiło się podwójne księgowanie, jest nadal przedmiotem dyskusji naukowej. Martinelli (1974)[142] zgodził się z Littletonem (1933)[143] i Lee (1972)[144], że bankierzy byli najbardziej prawdopodobną grupą, która jako pierwsza zastosowała w systemie podwójne księgowanie. Skala i różnorodność ich działalności mogły być różne. Jednakże przyjmuje się, iż zarówno lokalni, jak i *„międzynarodowi”* bankierzy (czyli pracujący poza miejscem pochodzenia), byli równie skłonni do stosowania podwójnego zapisu przy prowadzeniu rachunków swoich klientów, zwłaszcza we Florencji. Z tego względu wskazuje się Florencję jako kluczowe miejsce dla zrozumienia idei podwójnego zapisu księgowego[145]. Był to szczególny moment w kształtowaniu się normatywnych aspektów audytu wewnętrznego, gdyż reguła ta ustanowiła połączenie zawodu księgowego z audytorem. Jak

[140] Ibidem.
[141] Por. R. Obczyński, *Art. 34. Zakres środków bezpieczeństwa finansowego* [w:] Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Komentarz, red. W. Kapica, Warszawa 2020, LEX/el., dostęp: 05.11.2025 r.
[142] A. Martinelli, *The origination and evolution of double entry bookkeeping to 1440. Ph.D. Dissertation. North Texas State University* 1974., podano za: A. Sangster, *The Genesis of Double Entry Bookkeeping*, A. Sangster, *The Genesis of Double Entry Bookkeeping*…, op.cit., s.1-24,
[143] A. C. Littleton, *Accounting evolution to 1900*.American Institute Publishing Co, New York 1933, podano za: A. Sangster, *The Genesis of Double Entry Bookkeeping*…, op.cit.
[144] G. A. Lee, *The oldest European account book: a Florentine bank ledger of 1211*, Nottingham Mediaeval Studies 1972, t. XVI, s. 28–60, podano za: A. Sangster, *The Genesis of Double Entry Bookkeeping*…, op.cit.
[145] Por. S. A. Mastrolia, E. G. McGoun, P. Zielonka, Conjuring a Reality: The Magic of the Practice of Accounting, MBA 2014, nr 3, s. 3-17 oraz A. Sangster, *The Genesis of Double Entry Bookkeeping*…, op.cit.

bowiem wskazuje się w literaturze - Krzysztof Kolumb w podróż do Nowego Świata zabrał ze sobą audytora będącego reprezentantem królowej Izabeli[146].

Co istotne, etymologię słowa *„audyt”* wywodzi się także z Francji, w której, mocą traktatu z XII wieku pt. „*La Seneschaucie*” zobowiązano baronów do głośnego, publicznego odczytywania kont w ich majątkach, aby w trakcie takich fonicznych prezentacji stanu kont jedna z osób z publiczności wykonywała czynności audytora, uważnie słuchając i po zakończeniu czynności przekazywała niezależną opinię[147].

Następnie według A.H. Adalberga - między XVI a XVIII wiekiem audyt rozszerzył się pod wpływem schyłkowego feudalizmu, obejmując swoim zakresem także działalność gospodarczą prowadzoną przez obywateli. W tym kontekście A.C. Littelton skonstatował, że za rozwojem audytu wewnętrznego w obszarze gospodarczym stoi nie wzrost odpowiedzialności, ale problemy własnościowe związane z zyskiem i stratą[148].

Podsumowując, można postawić tezę, iż analizowana praktyka stanowi jedno z najwcześniejszych wyartykułowań zasady jawności,[149] fundamentalnej dla współczesnego prawa finansowego. Natomiast postać anonimowego *„audytora”* z publiczności zdaje się ucieleśniać ideę kontroli społecznej nad dysponowaniem zasobami o charakterze publicznym, a tym samym dowodzić, że normatywna potrzeba przejrzystości jest historycznie głębsza niż sformalizowane instytucje audytu, stanowiąc jeden z filarów relacji między władzą a społeczeństwem w kontekście zarządu dobrami wspólnymi. Powyższa historyczna geneza narzuca wniosek o trwałej zależności między techniką ewidencji a funkcją kontrolną: dopiero stworzenie trwałego zapisu procesów gospodarczych umożliwiło instytucjonalizację weryfikowalności odpowiedzialności (f3) oraz rozwinięcie funkcji monitorowania i raportowania (f2), a wprowadzenie instytucjonalnych wymogów dokumentacyjnych stanowi warunek konieczny skutecznego audytu; ponieważ bez śladu audytowego funkcje te tracą rację bytu.

---

[146] T. H. Lee, A. M. Ali, *The evolution of auditing: An analysis of the historicaldevelopment...*, op.cit., s. 2.
[147] L. Collins, *L'évolution des comptables et des auditeurs* [w:] Audit et contrôle interne: principes, objectifs et pratiques, Paris: Dalloz 1986, s. 8. https://archive.org/details/auditetcontrolei0000coll/page/8/mode/2up?q=Seneschaucie, dostęp: 10.06.2025 r.
[148] P.P. Gupta, M. R. Ray, *The Changing Roles of the Internal Auditor*, Managerial Auditing Journal 1992, vol. 7 s. 3- 8. https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eum0000000001770/full/html, dostęp: 10.06.2025 r.
[149] W polskim porządku prawnym wyrażona jest *expressis verbis* m.in. w art. 33 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

2.4. XX wiek- redefinicja paradygmatu odpowiedzialności i rozszerzenie funkcji audytu wewnętrznego

Należy odnotować, iż do uformowania współczesnej formy audytu wewnętrznego doszło w okresie angielskiej rewolucji przemysłowej, wraz z przekształceniem się ustnych *„przesłuchań"* ksiąg rachunkowych w analizę księgową. Rozpoczął się bowiem wówczas nowy etap w rozwoju audytu wewnętrznego - brytyjskie przedsiębiorstwa handlowe zaczęły zatrudniać oprócz księgowych niezależnych kontrolerów finansowych, którzy analizowali zgodność zapisów księgowych z oryginalną dokumentacją. W tym czasie pojawiły się także nowe funkcje audytu wewnętrznego, odpowiadające na wyzwania ówczesnej działalności gospodarczej. Przede wszystkim wyraźnego znaczenia nabrała funkcja zapewnienia zgodności (f5).

Z czasem rola audytu w tym obszarze ewoluowała, przekształcając się w bardziej proaktywną i wspierającą funkcją doradczą (f1), ponieważ audytorzy coraz aktywniej uczestniczyli w doskonaleniu kontroli zarządczej, identyfikując jej słabe punkty i proponując rozwiązania usprawniające. Był to moment, w którym sformalizowana została nowa forma audytu - audyt wewnętrzny, której podstawowym zadaniem stała się ocena systemów wewnętrznych organizacji oraz (jak wskazano) w mniejszym stopniu, identyfikacja osób odpowiedzialnych za poszczególne nieprawidłowości lub oszustwa finansowe[150].

Należy podkreślić również, że właśnie początek XX wieku przyniósł dynamiczny rozwój skutkujący doprecyzowaniem definicji, funkcji oraz celów audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny zyskiwał bowiem systematycznie na znaczeniu- proporcjonalnie do ekspansji korporacji i złożoności rynków finansowych. W literaturze z początku XX wieku można było odnaleźć sporadyczne wzmianki o śledczej roli księgowych (łac. *questor*, tj. śledczy) etymologicznie nierozerwalnie związanej z audytem wewnętrznym[151]. W ówczesnej literaturze akcentowano, iż wykrywanie oszustw

[150] Znaczące zmiany treściowe w standardowym raporcie audytowym mające na celu doprecyzowanie zakresu odpowiedzialności audytorów. Na początku XXI wieku, w kontekście dynamicznych zmian technologicznych i kolejnych skandali finansowych zaostrzono zasady niezależności audytorów, zobowiązano największe podmioty notowane na giełdzie do audytu skuteczności kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową. Nowe obowiązki regulacyjne zostały częściowo zrekompensowane wzrostem przychodów firm audytorskich z tytułu dodatkowych usług., J. Behrend, M. Eulerich, *The Evolution of Internal Audit Research:* a *Bibliometric Analysis of Published Documents (1926- 2016)*, Accounting History Review 2019, vol. 29, nr 1, s. 103- 139. https://doi.org/10.1080/21552851.2019.1606721, dostęp: 10.06.2025 r.

[151] Zob. O. R. Grey, S. D. Moussalli, *Forensic accounting and auditing united again: a historical perspective*, Journal of Business 2006, Issues 2, s. 15-22.

stanowiło jedno z trzech zasadniczych zadań audytora w przedsiębiorstwach. Jednak w postępującym rozwoju audytu wewnętrznego uwidaczniała się stopniowo ewolucja jego funkcji prewencyjnej (f6). Następowało to pod wpływem ogólnych zmian w podejściu do audytu, zauważalnych w literaturze przedmiotu[152].

McNamee opisał powojenną historię audytu wewnętrznego jako ewolucję od kontroli legalności transakcji do oceny systemów. Zwrócił uwagę na przekształcenie roli audytorów wewnętrznych w kluczowych uczestników procesu zmian, wspierających projektowanie, testowanie i monitorowanie mechanizmów kontroli przez użytkowników systemów. Nowa forma audytu okazała się szczególnie skutecznym narzędziem podczas realizacji inwestycji w Stanach Zjednoczonych, w których bogaci Anglicy lokowali swój kapitał[153].

W latach 70. XX w. audytorzy wewnętrzni rozszerzyli swoje zadania poza weryfikację zgodności badanych obszarów z przepisami, obejmując również ocenę efektywności instytucji. Zmiana ta wynikała z konieczności dostosowania się do dynamicznego otoczenia gospodarczego i ujawnionych słabości ówczesnego systemu nadzoru finansowego[154]. Audyt wewnętrzny, pełniący dotychczas funkcję monitorowania oraz informowania (f2) o dokonanych realnych uchybieniach, ewoluował w kierunku wspierającej funkcji doradczej (f1), a jego celem stała się poprawa funkcjonowania instytucji i pełnienie prewencyjnej funkcji (f6), ukierunkowanej na ewentualne, przyszłe wydarzenia mogące stanowić potencjalne incydenty zagrażające badanej instytucji[155].

Ta zmiana paradygmatu była odpowiedzią na konkretne wydarzenia i wyzwania, które ujawniły luki w istniejących regulacjach i potrzebę wzmocnienia nadzoru finansowego. Podobnie w latach 80. XX wieku, w związku z rosnącą złożonością organizacyjną przedsiębiorstw, wiele instytucji powołało komitety audytu wewnętrznego, umożliwiając ściślejszą współpracę audytorów wewnętrznych z zarządem. W rezultacie, doszło do wyraźniejszego podziału zadań między biegłymi rewidentami (audytorami

[152] A. C. Littleton. *Final Thoughts on Accounting: a Collection of Unpublished Essays* (Studies in the Development of Accounting Thought, Vol. 20), Emerald Group Publishing Limited, Leeds, s. 489-495. https://doi.org/10.1108/S1479-350420160000020006, dostęp: 10.06.2025 r.
[153] D. McNamee, T. McNamee, The transformation of internal auditing, Managerial Auditing Journal 1995, vol. 10, nr 2, s. 34-37. https://doi.org/10.1108/02686909510079639, dostęp: 15.06.2025 r.
[154] M. Skoczek-Spychała, Audyt wewnętrzny a maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa, Zeszyty Naukowe, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu 2012, nr 248, s. 177.
[155] U.S. Securities and Exchange Commission, Office of Investor Education and Advocacy, *The Laws That Govern the Securities Industry,* https://www.investor.gov/introduction-investing/investing-basics/role-sec/laws-govern-securities-industry#sox2002, dostęp:10.06.2025 r.

zewnętrznymi)[156] i audytorami wewnętrznymi. Biegli rewidenci skupili się na kompleksowej ocenie sprawozdań finansowych, podczas gdy audyt wewnętrzny skoncentrował się na kwestiach księgowych, które stały się jednym z elementów szerszej funkcji audytu wewnętrznego [157].

Należy przy tym odnotować, iż owa koncentracja na kontroli procesów (co współcześnie, stanowi istotę audytu wewnętrznego) oznaczała równoczesne, systemowe zaniedbywanie pierwotnie i historycznie tak silnie akcentowanej funkcji prewencyjnej[158], zwłaszcza w odniesieniu do wykrywania oszustw i nadużyć. W tamtym okresie bowiem coraz bardziej ugruntowane były bowiem teorie postulujące wyłączenie obowiązku zajmowania się nadużyciami w organizacjach z zakresu kompetencji audytu wewnętrznego. Można uznać, że warunkowało to wyodrębnienie się audytu śledczego jako instrumentu wypełniającego powstałą lukę kompetencyjną i normatywną.

Pojawiła się także tendencja do jednoczesnego kontrolowania przebiegu inwestycji i pozyskiwania wiarygodnych informacji na temat wydatków w inwestycjach odległych terytorialnie (*„za oceanem”*). Poszukiwanie przez angielskich inwestorów niezależnego źródła informacji, wymusiło na Amerykanach wdrożenie procedur i metod wynikających przede wszystkim z brytyjskiego kodeksu handlowego (ang. *British Companies Act*)[159]. Dzięki temu w Stanach Zjednoczonych (USA) pojawił się wewnętrzny audyt bilansu, który ustanawiał dodatkową gwarancję bezpieczeństwa inwestycyjnego dla kapitału zagranicznego[160].

Pod wpływem industrializacji oraz brytyjskiej ekspansji inwestycyjnej w USA w organizacjach rosło zapotrzebowanie instytucjonalne na wdrożenie zaawansowanych narzędzi efektywnego zarządzania. Z tego powodu audyt wewnętrzny przejął rolę ekspercką, co wyrażało się w jego zastosowaniu w wewnętrznych strukturach organizacji,

---

[156] P. Bednarek, *Kierunki ewolucji audytu wewnętrznego* [w:] Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w planowaniu i kontroli działalności, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 135, Wrocław 2010, s.13-14.

[157] A. Mazurek, M. Piołunowicz, *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce*, 2008, http://www.for.org.pl/upload/File/raporty/Raport_o_audycie_wewnetrznym_FINAL.pdf, dostęp: 15.06.2025 r., s.8.

[158] Por. D. Rodewald- Fila, *Istota niezależności audytora*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2010, t. 59 (115), https://ztr.skwp.pl/api/files/view/149382.pdf, dostęp: 10.06.2025 r., s. 95-111.

[159] *British Companies Act*- za źródło profesjonalnego audytu uznaje się ustawę brytyjską z 1862 r., która ustandaryzowała rachunkowość spółek w celu zapewnienia rzetelnych sprawozdań finansowych i przeciwdziałania nadużyciom finansowym., *Companies Act 1862, First Schedule, Table A: Regulations for management of a company limited by shares, Commencement 7 August 1862*. https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7ec52de5274a2e8ab4817c/comm7Aug1862CoAct1862_P1.pdf, dostęp: 15.06.2025 r., por. L. Lipiec,
Finanse publiczne. Komentarz, Warszawa 2008, LEX/el., dostęp: 15.07.2025 r., art. 48.

[160] L. Lipiec, Finanse publiczne…, op. cit.

posiadających bezpośredni dostęp do informacji źródłowych[161]. Z kolei wzrost złożoności tych transakcji gospodarczych oraz działań operacyjnych wymusił postępującą specjalizację audytu wewnętrznego i zewnętrznego[162], doprowadzając do redefinicji ich zakresu przedmiotowego, a w konsekwencji do osłabienia ich pierwotnej funkcji prewencyjnej (f6) i wykrywczej w zakresie oszustw oraz nadużyć.

W rezultacie w systemie nadzoru korporacyjnego powstała istotna luka kompetencyjna, prowadząca do sytuacji, w której wiele nieprawidłowości o charakterze przestępczym lub deliktowym pozostawało niewykrytych i niewyjaśnionych z braku wyspecjalizowanego podmiotu powołanego do ich badania. Tym samym, wstrząsy finansowe, takie jak kryzys banku Knickerbocker Trust Company z 1907[163] r. oraz skandal związany z obligacjami miejskimi w Nowym Jorku z 1910[164] r., obnażyły istnienie tej luki kompetencyjnej i brak przejrzystości oraz uczciwości w sektorze finansowym. Wydarzenia powyższe, wraz z aferą Teapot Dome[165] z lat 1921-1923 ukazały, że brak odpowiedniego nadzoru i regulacji może prowadzić do korupcji i nadużyć, nawet na najwyższych szczeblach władzy[166]. Jednocześnie kryzysy te unaoczniły potrzebę ustanowienia bardziej rygorystycznych normatywnych ram

---

[161] Zob. P. Pinior, *Duty of loyalty and due care of the board member under Polish law*, Review of European and Comparative Law 2022, nr 4, s. 11-12, 24.

[162] Por. A. Fight, *Measurement and Internal Audit*, Capstone Publishing, Oxford 2002, s. 51-52.

[163] Rok 1907 r. uwidocznił systemowy deficyt płynności, zmuszając nawet wiarygodne podmioty do korzystania z krótkoterminowego finansowania. Brak centralnego nadzoru monetarnego skutkował koniecznością prywatnej interwencji, warunkowanej oceną wypłacalności. Kryzys uwydatnił potrzebę systemowej regulacji sektora finansowego., O. M. W. Sprague, a *History of Crises Under the National Banking System*, Publications of the National Monetary Commission, Washington, DC: Government Printing Office 1910, https://archive.org/details/historyofcrisesu00spra/page/236/mode/2up, dostęp: 30.06.2025 r. s. 236-238.

[164] Skandal związany z emisją obligacji miejskich w Nowym Jorku w 1910 roku ujawnił nieprzejrzystość procedur fiskalnych organów administracji publicznej oraz brak materialnych mechanizmów kontroli legalności i celowości zaciągania zobowiązań finansowych przez jednostki samorządu terytorialnego. Wydarzenie to stanowiło przykład nadużycia kompetencji przez funkcjonariuszy publicznych przy braku efektywnych sankcji prawnych oraz wystarczającego nadzoru instytucjonalnego., C. Frydman, E. Hilt, L. Y. Zhou, *The Panic of 1907: JP Morgan, Trust Companies, and the Impact of the Financial Crisis*, Preliminary Draft, Boston University, Wellesley College, Federal Reserve Bank of New York, 2012. https://conference.nber.org/confer/2012/MEs12/Frydman_Hilt.pdf, dostęp: 15.06.2025 r., s.1-29.

[165] Skandal Teapot Dome - ujawnił rażący brak mechanizmów nadzoru i kontroli wewnętrznej w administracji federalnej, umożliwiający nadużycia przy udzielaniu koncesji na eksploatację zasobów publicznych. Brak skutecznych mechanizmów monitorujących doprowadził do nielegalnych transferów majątkowych, których wykrycie nastąpiło dopiero na etapie dochodzeń senackich, a nie w ramach systemowego nadzoru finansowego, https://www.britannica.com/event/Teapot-Dome-Scandal, oraz https://antykorupcja.gov.pl/ak/retrospekcje/retro/4157,Skandal-Teapot-Dome.html, dostęp 15.06.2025 r.

[166] *„Funkcja zapewnienia zgodności antykorupcyjnej jest ważnym elementem systemu zarządzania działaniami antykorupcyjnymi. Osoby pełniące tę rolę są odpowiedzialne za nadzorowanie projektowania, wdrożenia oraz utrzymywania systemu zarządzania działaniami antykorupcyjnymi.”,* K. Krak, *8. Funkcja zapewnienia zgodności antykorupcyjnej [w:] Ochrona sygnalistów i przeciwdziałanie korupcji w praktyce biznesowej,* red. B. Bacia, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 15.07.2025 r.

nadzoru i kontroli, zarówno w sferze prywatnej, jak i publicznej, stanowiąc impuls do rozwoju nowoczesnej instytucji audytu i jego funkcji.

Po zakończeniu I wojny światowej w USA nastąpił istotny przełom w kształtowaniu się aspektów normatywnych audytu wewnętrznego, będący konsekwencją ożywienia gospodarczego i gwałtownego wzrostu zapotrzebowania na kapitał zagraniczny. Mimo braku prawnych uregulowań i sankcji, przedsiębiorcy zaczęli dobrowolnie upubliczniać sprawozdania finansowe, aby przyciągnąć potencjalnych inwestorów lub klientów, tworząc w ten sposób nowe, dobre praktyki[167] w tym zakresie[168]. Jednak mimo tych oznak dobrej woli, brytyjscy bankierzy, pod wpływem doświadczeń z okresu kolonialnego Imperium, nie dowierzali zanadto optymistycznym bilansom przedsiębiorstw amerykańskich. Dlatego nakłonili przedsiębiorców do wprowadzenia bardziej rzetelnej i wiarygodnej ich weryfikacji. W efekcie, w kolejach amerykańskich wprowadzono zaprojektowany, planowy system audytu wewnętrznego, w którym zarząd spółki mógł systematycznie i skutecznie wymagać wyników kontroli prawidłowości przychodów wykazywanych przez kierowników stacji[169].

Jednak, jak stwierdził A.H. Kent, pierwsza znacząca zmiana w koncepcji audytu wewnętrznego zaszła na początku XX wieku w wyniku presji amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (ang. *US Securities and Exchange Commission*- SEC), opartej na żądaniu od przedsiębiorców, którzy chcą uwiarygodnienia swojej kondycji finansowej, aby akcje ich spółek były notowane na giełdzie papierów wartościowych. Komisja domagała się od nich przedstawienia sprawozdań finansowych, które byłyby sprawdzone przez niezależnych zewnętrznych audytorów, w obawie przed ryzykiem

[167] Dobre praktyki sprawozdawcze miały miejsce już w 1494r., kiedy zastosowano podwójny zapis księgowy. Jednak pierwszymi aktami prawnymi wprowadzającymi obowiązkowy audyt sprawozdań finansowych był m.in.: Companies Act, 11 & 12 Geo. 6 c. 38, An Act to Consolidate the Companies Acts, 1948. Her Majesty's Stationery Office, London, 1948., https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo6/11-12/38/enacted, dostęp: 15.06.2025 r. oraz U.S. Congress, Securities Exchange Act of 1934, Public Law No. 73- 291, 48 Stat. 881, Washington D.C., U.S. Government Printing Office, 1934, https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-48/pdf/STATUTE-48-Pg881.pdf, dostęp: 15.06.2025 r.

[168] Współcześnie, w doktrynie toczy się dyskusja na temat obowiązku upubliczniania sprawozdań z uwagi na potrzebę zapewnienia rzetelnych, porównywalnych i pełnych informacji, czego nie gwarantuje dobrowolne ujawnianie danych ze względu na skłonność instytucji np. do selektywności i informowania tylko o pozytywnych aspektach działalności oraz problemów wynikających z potrzeby ochrony przed konkurencją., T. Sójka, *Prawo rynku kapitałowego. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, Nb 3.1, LEX/el., dostęp: 15.07.2025 r.

[169] U.S. Congress, Securities Exchange Act of 1934, Public Law No. 73- 291, 48 Stat. 881, Washington D.C., U.S. Government Printing Office, 1934, https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-48/pdf/STATUTE-48-Pg881.pdf, dostęp: 15.06.2025 r.

oszustw i nadużyć[170]. Audytor zewnętrzny miał uwiarygadniać inwestycję i podnosić poziom zaufania inwestorów. W wyniku zmian wprowadzonych przez SEC nastąpił znaczny rozwój audytu finansowego[171]. W konsekwencji, w omawianym czasie audytorzy zewnętrzni (we współczesnym rozumieniu- biegli rewidenci[172]) przestali sprawdzać każdą transakcję występującą w danym podmiocie gospodarczym, lecz skoncentrowali swoją uwagę na generalnej kontroli, badając dokumenty wyłącznie losowo[173]. Powyższa modyfikacja ujawniła potrzebę wprowadzenia do niektórych przedsiębiorstw audytu wewnętrznego, który umożliwiłby wewnętrzną integrację kontroli finansowej, jako uzupełnienie kontroli zewnętrznej. Dlatego od 1941 r. zaczęto częściej stosować standardy rachunku kosztów, wyznaczających wzorcowy stan wymagany w przedsiębiorstwie. Przez pojawienie się takiego nowoczesnego instrumentu pomiarowego, który pozwala na porównanie stanu rzeczywistego ze stanem wymaganym, możliwe stało się także utworzenie efektywnego systemu pomiaru odchyleń[174].

To z kolei spowodowało, iż w kolejnym etapie (obejmującym lata 20. i 30. XX w.) ukształtowała się nowa definicja audytu operacyjnego, wyznaczająca trzy zasadnicze obszary odpowiedzialności audytora. Jako pierwszy obowiązek określono konieczność zdefiniowania lub zaktualizowania stanu pożądanego wzorca, odnosząc się nie tylko do sfery finansowej jednostki gospodarczej, ale także do każdego innego obszaru jej działalności. Kolejnym obowiązkiem było zbadanie stanu rzeczywistego danego przedsiębiorstwa. Trzeci obowiązek polegał z kolei na porównaniu obu wyników i określeniu odchyleń[175]. Ówcześnie wykorzystywany audyt finansowy i operacyjny różniły się między sobą zastosowanymi normatywnymi kryteriami

[170] R. Eccles, K. Soonawalla, *The Long and Winding Road to Financial Reporting Standards*, 20.07.2022, https://corpgov.law.harvard.edu/2022/07/20/the-long-and-winding-road-to-financial-reporting-standards/, dostęp: 10.06.2025 r.
[171] A.H. Kent, *The New Internal Auditing and the Need for Specialized Preparatory Training*, The Accounting Review 1955, vol. 30, nr 4, https://www.jstor.org/stable/241057, dostęp: 10.06.2025 r., s. 638-644.
[172] W Polsce zawód biegłego rewidenta ma tradycję sięgającą okresu międzywojennego. Rozporządzenie Prezydenta RP z 22 marca 1928 r. wprowadziło obowiązek badania sprawozdań finansowych spółek akcyjnych przez biegłych rewidentów, obejmujący m.in. bilans, rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie zarządu., M. Karpińska, *O kwestii niezależności i transparentności w zawodzie biegłego rewidenta*, Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne 2014, nr 16, s. 77.
[173] Por. S. Parker, L. A. Johnson, *The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth Century*, The Accounting Historians Journal 2017, vol. 44, nr 2, s. 47-67. https://www.jstor.org/stable/45120239, dostęp: 15.06.2025 r.
[174] A. Karmańska, *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela*, Wydawnictwo Naukowe PWN S.A, Warszawa 2003, s. 28.
[175] M. Karpińska, O kwestii niezależności i transparentności w zawodzie biegłego rewidenta…, op.cit., s. 77.

oceny. Audyt finansowy bowiem oparty był na kryterium rzetelności[176], a w audycie operacyjnym kluczowe stały się wskaźniki gospodarności[177].

Należy wskazać, iż ze względu na postępujący rozwój gospodarczy i globalizację procesów gospodarczych, połączoną z ekspansją zagraniczną, audyt zaczął wyraźniej zapewniać optymalizację i poprawę efektywności operacyjnej zasobów (c7) pełniąc coraz bardziej zauważalną funkcję optymalizacji procesów (f7). W konsekwencji, audyt wewnętrzny koncentrował się na poprawie efektywności operacyjnej poprzez optymalizację procesów, pozwalając na lepsze wykorzystanie zasobów organizacji i zwiększenie jej wartości. Analiza efektywności i optymalizacja procesów stały się kluczowymi elementami, w których audyt wewnętrzny mógł rozwijać funkcję weryfikowalności odpowiedzialności (f3), a audytorzy wewnętrzni mieli możliwość poszukiwania rozwiązań prowadzących do usprawnień i oszczędności, w ramach realizacji celu jakim jest zapewnienie weryfikowalności odpowiedzialności (c3). Cel ten zaczął być realizowany poprzez ocenę kontroli zarządczej i jej efektywności, a także poprzez weryfikację: czy osoby odpowiedzialne za poszczególne zadania i procesy wywiązują się ze swoich obowiązków.

Za następny istotny etap w rozwoju audytu w literaturze uznaje się okres po Wielkim Kryzysie w Stanach Zjednoczonych, który przypadł na lata 1929-1932. Wówczas to Kongres amerykański wprowadził akty prawne powołujące po raz pierwszy tzw. *ład korporacyjny*[178] i poprawiające bezpieczeństwo obrotu handlowego, poprzez wskazanie na niezbędność stosowania narzędzi audytu zewnętrznego i wewnętrznego oraz rachunkowości[179]. Był to kluczowy moment rozwoju audytu i księgowości

[176] Audyt finansowy- polega na weryfikacji wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu poprzez kontrolę zgodności stosowanych zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi oraz zgodności tych sprawozdań z zapisami zawartymi w księgach rachunkowych., B. Filipiak, *Audyt wewnętrzny - podstawa kontroli i racjonalizacji* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno- Koguc (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007, s. 228.

[177] Audyt operacyjny- koncentruje się na wykorzystaniu zasobów i realizacji celów operacyjnych. Por. B. Jaworska-Dębska, *6.1.5. Audyt wewnętrzny* [w:] P. Korzeniowski, M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 05.11.2025 r.

[178] Ład korporacyjny- rozumiany jako system prawny i instytucjonalny regulujący funkcjonowanie korporacji, relacje między ich organami oraz mechanizmy nadzoru, wprowadzony przez ustawodawstwo federalne w celu ograniczenia nadużyć, wzmocnienia odpowiedzialności władz spółek i zapewnienia stabilności rynku kapitałowego, zob. K.J. Hopt, *Porównawcze prawo spółek*, Czasopismo Kwartalne Całego Prawa Handlowego, Upadłościowego oraz Rynku Kapitałowego 2010, nr 1, s. 9, por. też S. Sołtysiński, *Ład korporacyjny w świetle lekcji kryzysu*, Kwartalnik Prawa Prywatnego 2011, nr 1, s. 50.

[179] A.A. Berle Jr., G.C. Means w 1932r. dokonali dogłębnego zbadania konsekwencji rozdzielenia własności od kontroli w nowoczesnych przedsiębiorstwach., A.A. Berle Jr., G.C. Means, *The Modern Corporation and Private Property*, The Macmillan Company, New York, 1932, https://archive.org/details/in.ernet.dli.2015.216028/page/n5/mode/2up, dostęp: 15.06.2025 r.

w Stanach Zjednoczonych[180]. Od tego wydarzenia, aż do kryzysu gospodarczego, który pojawił się na przełomie lat 2001 i 2002[181] wiarygodność, pozycja i autorytet audytu wewnętrznego systematycznie rosły. Pojawił się silny nacisk na identyfikację, ocenę i minimalizowanie ryzyka. Działania te miały wesprzeć funkcję optymalizacji procesów (f7) zarządczych i zwiększać prawdopodobieństwo realizacji celów organizacji. Zaczęto wymagać także, aby audytor wewnętrzny posiadał rozległą wiedzę z zakresu zarządzania ryzykiem i umiał stosować odpowiednie narzędzia i techniki[182] poprzez funkcję oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4).

Nieustający rozwój koniunktury gospodarczej, a co za tym idzie, coraz większa złożoność sfery finansów publicznych spowodowały również konieczność transformacji zakresu i rangi audytu wewnętrznego[183]. Zwłaszcza, że liczba i złożoność czynności oraz operacji wykonywanych przez różne instytucje, przy rosnącej liczbie pracowników sprawiły, że bezpośrednia kontrola wykonawców stała się już niemożliwa. Jednocześnie pod wpływem działań decentralizacyjnych i coraz większej ekspansji różnych form czynności związanych z działalnością gospodarczą zmieniła się także rola i status audytu wewnętrznego, szczególnie[184].

W tych okolicznościach audytorzy zewnętrzni, starając się uzyskać uprzywilejowanie w zakresie audytu, naciskali na audytorów wewnętrznych, próbując

---

[180] K. Kowalski, *Polityka antykryzysowa administracji Herberta Hoovera w latach 1929-1932*, *UR Journal of Humanities and Social Sciences* 2023, nr 29, s. 88-106. https://doi.org/10.15584/johass.2023.4.5, dostęp: 16.06.2025 r.

[181] Za jedną z głównych przyczyn kryzysu uznaje się prowadzoną przez USA- Rezerwę Federalną (FED) politykę ekspansji monetarnej. Po pęknięciu bańki spekulacyjnej na rynku spółek technologicznych na początku 2000 r., FED istotnie obniżył stopę funduszy federalnych z 6,5% do 1% w połowie 2003 r., utrzymując
ją na tym poziomie przez ponad rok. Uwzględniając inflację rzędu 2%, realna stopa procentowa pozostawała ujemna przez ponad dwa lata. Polityka ta sprzyjała dynamicznemu wzrostowi akcji kredytowej na rynku nieruchomości, wspieranej wzrostem cen nieruchomości i rosnącym zadłużeniem zabezpieczanym hipoteką., M. Moszyński, A. Stocka, Kryzys finansowy w Stanach Zjednoczonych a model nadzoru nad rynkiem finansowym, Acta Universitatis Nicolai Copernici. Ekonomia 2008, nr 38, s. 165. https://doi.org/10.12775/AUNC_ECON.2008.012, dostęp: 16.06.2025 r.

[182] United States Government Accountability Office, *Financial Audit: U.S. Senate Stationery Room Revolving Fund's Fiscal Years 2002 and 2001 Financial Statements*, GAO-04-905, sierpień 2004, https://www.gao.gov/assets/gao-04-905.pdf, dostęp: 16.06.2025 r., s. 2-15.

[183] IIA dokonało przeglądu obowiązujących standardów zawodowych, kodeksu etyki oraz definicji audytu wewnętrznego, uznając, iż dotychczasowa terminologia nie oddaje adekwatnie rozwoju praktyki ani nie sprzyja efektywnej promocji zawodu audytora wewnętrznego w warunkach konkurencji rynkowej., J. Krogstad, A. J. Ridley, L. E. Rittenberg, *Where we're going*, Internal Auditor, 10 1999, s. 28-33, podane za: P. Bednarek, *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego* [w:] Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniami, red. E. Nowak, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009, s. 11, http://www.dbc.wroc.pl/Content/18959/Bednarek_Historyczne_uwarunkowania_rozwoju_audytu_wewnetrznego.pdf, dostęp: 16.06.2025 r.

[184] G. Drogalas, S. Siopi, *Risk management and internal audit: Evidence from Greece*, Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions 2017, vol. 7, nr 3, s. 104-109. http://dx.doi.org/10.22495/rgcv7i3p10, dostęp: 16.06.2025 r.

w ten sposób wymusić na nich swoiste podporządkowanie się. Takie działania początkowo skutkowały wyraźnym zmniejszaniem skuteczności funkcji weryfikacyjnej audytu wewnętrznego (f3) oraz zauważalnie obniżały prestiż i wiarygodność audytu wewnętrznego. Jednak problemy te, stając się kluczowym wyzwaniem, ostatecznie przyczyniły się znacząco do dynamiczniejszego rozwoju audytu wewnętrznego[185].

Zaprezentowane w tym podrozdziale opracowania zjawisko osłabienia pierwotnej funkcji prewencyjnej (f6), polegającej na wykrywaniu oszustw, na rzecz zadań związanych z oceną systemów (f8) i optymalizacją (f7), prowokuje do postawienia krytycznej tezy. W świetle tej ewolucji, wyłonienie się audytu śledczego można bowiem interpretować nie jako prostą specjalizację, lecz jako konsekwencję normatywnej rezygnacji zarówno audytu wewnętrznego, jak i zewnętrznego, z realizacji *„twardych”* funkcji prewencyjno- ochronnych. Powstała w ten sposób luka kompetencyjna w systemie kontroli musiała zostać instytucjonalnie wypełniona.

Ta historyczna konstatacja posiada istotne znaczenie dla weryfikacji głównej hipotezy badawczej (H) niniejszej dysertacji. Należy bowiem postawić pytanie, czy polski ustawodawca, kształtując w art. 272 Ustawy o finansach publicznych zakres audytu wewnętrznego, nie powiela tej historycznej tendencji? Czy poprzez silne akcentowanie funkcji doradczej (f1) oraz oceny adekwatności i skuteczności kontroli zarządczej (f8), nie dochodzi do normatywnej marginalizacji prewencyjnych zadań ochronnych (f6)? Odpowiedź na te pytania zostanie udzielona w dalszej części rozprawy. Jednak w tym miejscu należy zaznaczyć, że historyczne przejście od audytu transakcyjnego do audytu systemowego i doradczego uwypukla dylemat konstrukcyjny: czy celem audytu ma być przede wszystkim zapewnienie prewencji i ochrony majątku publicznego (f6), czy też optymalizacja i doskonalenie kontroli zarządczej (f7, f8, f1)? Konsekwencją tej alternatywy jest konieczność jasnego ujęcia priorytetów normatywnych w konstrukcji prawnej audytu wewnętrznego, tak aby nie dopuścić do systemowej dezintegracji funkcji ochronnych na rzecz funkcji doradczych.

Podsumowując powyższe rozważania, można sformułować wniosek, iż przesunięcie akcentów normatywnych z funkcji prewencyjnych (f6) na funkcje doradcze (f1), optymalizacyjne (f7) i systemowe (f8) może wywołać trwałą zmianę paradygmatu

[185] W. Hackett, S. C. Mobley, *An Auditing Perspective of the Historical Development of Internal Control* [w:] Proceedings of the Diversity Leadership Conference, Florida Agricultural and Mechanical University, University of Kansas, School of Business 1976, s. 5- 8, https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?filename=0&article=1002&context=dl_proceedings&type=additional, dostęp: 16.06.2025 r.

odpowiedzialności. Konstrukcja audytu wewnętrznego, w której przewagę uzyskują zadania o charakterze doradczo-optymalizacyjnym, prowadzi bowiem do redefinicji relacji między kontrolą a zarządzaniem: audyt staje się instrumentem wspierającym procesy decyzyjne kierownika jednostki, a nie wyłącznie mechanizmem ochronnym służącym zabezpieczeniu majątku. W konsekwencji rośnie znaczenie funkcji systemowych i prospektywnych, a tradycyjna funkcja prewencyjna ulega ograniczeniu, co niesie za sobą szereg zagrożeń.

2.5. Instytucjonalizacja i profesjonalizacja- kształtowanie się nowoczesnego audytu wewnętrznego - przełomowy rok 1941

Współcześnie audyt wewnętrzny jest prowadzony na całym świecie w oparciu o globalne standardy wyznaczone przez Instytut Audytorów Wewnętrznych[186]. Standardy te stanowią przykład regulacji *soft law*[187]. Choć nie są one normami prawa powszechnie obowiązującego, stanowionymi przez organy państwa mimo to, ich doniosłość w praktyce jest kluczowa, gdyż uzyskują one faktyczną moc oddziaływania poprzez proces ich recepcji do krajowych porządków prawnych, zarówno przez bezpośrednie odwołania w ustawodawstwie, jak i przez kształtowanie standardów należytej staranności w ramach stosunków cywilnoprawnych i administracyjnych. Stanowią one wzorzec profesjonalnego postępowania, którego ignorowanie może rodzić odpowiedzialność prawną, w tym dyscyplinarną. Analiza stopnia i sposobu implementacji tych globalnych norm do polskiego porządku prawnego jest zatem niezbędna dla oceny adekwatności krajowych regulacji.

Doniosłym momentem w kształtowaniu się rzeczonych unormowań był dzień 23 września 1941 r.,[188] kiedy to Victor Z. Brink, John B. Thurston oraz Robert B. Milne w Williams Club w Nowym Jorku założyli Instytut Audytorów Wewnętrznych (*ang.* The Institute of Internal Auditors - IIA). Oficjalna rejestracja Instytutu nastąpiła w dniu 11 listopada 1941 r., a w grudniu odbyło się pierwsze oficjalne spotkanie,

[186] The Institute of Internal Auditors, *Global Internal Audit Standards*, 2024, https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/, dostęp: 16.06.2025 r., zob. też C. Ogórek, *Globalne standardy audytu wewnętrznego* [w:] Kontrola Państwowa, Naczelna Izba Kontroli, https://www.nik.gov.pl/plik/id,29778.pdf, dostęp: 16.06.2025 r.

[187] Por. M. Fedorowicz, A. Zalcewicz, *An Analysis of EBA Soft Law…,* op.cit., *M. Mariański, The potential role of soft law rules and the French concept of regulations…,* op.cit.

[188] V. Z. Brink, J. A. Cashin, H. Witt, *Modern Internal Auditing: An Operational Approach*, wyd. 3, The Ronald Press Company, 1973, s. 5 https://archive.org/details/moderninternalau0000brin_d3m5/page/n5/mode/2up, dostęp: 16.06.2025 r.

w którym uczestniczyło 11 członków[189]. W trakcie tego spotkania John B. Thurston został wybrany pierwszym Prezydentem IIA. Również w 1941 r. wydano pierwszą monografię poświęconą tematyce audytu wewnętrznego: *„Internal Auditing: Its Nature and Function and Methods of Procedure" („Audyt wewnętrzny: Jego natura, funkcja oraz procedury działania."*) autorstwa Victora Z. Brinka[190]. Powołanie IIA stanowiło przełomowy moment w procesie instytucjonalizacji i profesjonalizacji audytu wewnętrznego, nadając mu odrębne ramy organizacyjne i zapoczątkowując proces tworzenia autonomicznych standardów normatywnych dla tej działalności.

Aktywność Instytutu sprawiła, że audyt wewnętrzny zyskał na znaczeniu, przeobrażając się z narzędzia będącego jedynie uzupełnieniem audytu zewnętrznego w kompleksowe instrumentarium doradcze, opierające się na szczegółowej analizie i ocenie wszystkich aspektów działalności audytowanej organizacji. Audytorzy wewnętrzni stali się tym samym partnerami dla kierownictwa, dostarczając obiektywne oceny, rekomendacje oraz porady usprawniające procesy, w tym identyfikując i wspierając zarządzanie ryzykiem (c4)[191].

W sformułowanych przez Instytut założeniach teoretycznych proklamowano, że audyt wewnętrzny przestanie obejmować jedynie sferę finansową organizacji, jak to było dotychczas. Poskutkowało to zrównaniem jego znaczenie z audytem zewnętrznym. Jako główne cele IIA postawiono profesjonalizację audytu wewnętrznego oraz nadanie mu autonomii i pozycji samodzielnej względem audytu zewnętrznego. Realizacja tych celów możliwa była poprzez aktywne zaangażowanie zrzeszonych w Instytucie osób, przy czym szczególną rolę odgrywała działalność Johna B. Thurstona, który popularyzował informacje na temat wartości audytu wewnętrznego poprzez wykłady, konferencje integracyjne oraz wystąpienia publiczne promujące nowy wizerunek zawodu audytora wewnętrznego. Wyjątkowym narzędziem służącym do zdobywania nowych członków i szerzenia pozytywnej reputacji audytu wewnętrznego z czasem stało się czasopismo *„Internal Auditor"*, którego pierwszy numer ukazał się

[189] Ibidem.
[190] S. Burgemejster, *75- lecie Instytutu Audytorów Wewnętrznych*, Audyt i Zarządzanie, Magazyn Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska 2016, nr 3, s. 24, https://www.iia.org.pl/sites/default/files/audyt_i_zarzadzanie_01.6.pdf, dostęp:10.06.2025 r.
[191] Raport KPMG, jednej z firm audytorskich o zasięgu globalnym pt. *„The move to mandatory reporting. Survey of Sustainability Reporting 2024"* informuje, iż największe firmy robią postępy w zakresie raportowania zrównoważonego rozwoju., https://www.prawo.pl/biznes/raportowanie-esg-w-2024-raport-kpmg,531406.html, dostęp: 10.06.2025 r., zob. też: R. Mashal, *Internal Audit Roles in Risk Management from Risk Management Perspective: New Vision*, 2012, s. 6-27, https://doi.org/10.13140/2.1.3402.3366, dostęp: 10.06.2025 r.

w 1944 r. W 1968 r. poprzez publikację Kodeksu Etyki IIA[192], sformalizowano także założenia etyczne audytu wewnętrznego. Natomiast wydanie w 1978 r. *„Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (Standards)”*, ustanowiło wzór dla obecnie obwiązujących normatywnych ram pracy audytorów wewnętrznych na całym świecie[193]. W efekcie oznaczało to wyłonienie się autonomicznego porządku normatywnego, mającego charakter prawa miękkiego (ang. *soft law*) i samoregulacji branżowej[194], którego źródłem nie był państwowy ustawodawca, lecz organizacja profesjonalna (IIA).

Definicja audytu wewnętrznego, określająca zadania i formy działań audytowych, opracowana przez Instytut, podlegała znaczącej ewolucji na przestrzeni XX w., manifestując się między innymi w sukcesywnych aktualizacjach IIA np. pierwotnego *„Oświadczenia o obowiązkach audytora wewnętrznego”* (ang. „*Statement on the Responsibilities of Internal Auditors”*) oraz *„Wytycznych w sprawie standardów audytu wewnętrznego”* (ang. „*Statements on Internal Auditing Standards”- SIAS*)[195]. Jednocześnie ewolucja ta odzwierciedla dynamiczny charakter treści normatywnej *soft law* jako odpowiedź na zmieniające się uwarunkowania społeczno-gospodarcze i oczekiwania interesariuszy.

W tym kontekście warto zauważyć, że G. Vinten odnotowywał, iż kształtowanie pozycji i autorytetu audytu wewnętrznego miało charakter sukcesywny, podkreślając, iż w roku 1947, gdy opublikowano pierwsze „*Oświadczenie o obowiązkach audytorów wewnętrznych”*, audyt wewnętrzny był postrzegany jako mniej istotny w stosunku do audytu zewnętrznego[196]. Przełom w tym zakresie nastąpił dopiero w roku 1957,

---

[192] Zob. The Institute of Internal Auditors Global, *What Are the Standards. Standards are principle-focused and provide a framework for performing and promoting internal auditing*, https://www.theiia.org /en/standards/what-are-the-standards/, dostęp: 10.06.2025 r.

[193] S. Burgemejster, M. Staniszewska, XV lecie IIA Polska, Doroczna Konferencja „Odpowiedzialny audyt w odpowiedzialnej organizacji.15 lat doświadczenia. Wyzwania na przyszłość.”, Audyt i Zarządzanie - Magazyn Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska 2017, nr 1, s.10.

[194] Por. M. Mariański, *The potential role of soft law rules and the French concept of regulations with the force of law (ordonnance)…,* op.cit., s. 302-303.

[195] IIA w okresie od lipca 1983 r. do czerwca 1989 r. stworzyło „Wytyczne w sprawie standardów audytu wewnętrznego” (ang. Statements on Internal Auditing Standards – SIAS,) nazywane także Biuletynami o standardach zawodowych. Stały się one instrukcjami, wskazówkami i objaśnieniami przydatnymi w działalności audytorów wewnętrznych. Por. A. Wójtowicz-Dawid, *1.3. Pojęcie audytu* [w:] J. Ołówek (red.), Monitoring, kontrola i audyt wykorzystywania środków Unii Europejskie*j*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020. s.151.

[196] G. Vinten, *The topic of whistleblowing*, Bachelor of Philosophy Thesis, The Open University 1994r. https://oro.open.ac.uk/64357/1/27919365.pdf, dostęp: 08.06.2025 r. Warto również zauważyć, że w *„Oświadczeniu o obowiązkach audytorów wewnętrznych”* została po raz pierwszy przedstawiona definicja audytu wewnętrznego, która stała się wyznacznikiem pojmowania roli audytu wewnętrznego wskazując na jej niezależny charakter i miała zagwarantować poprawę jakości zarządzania, także w sferze operacyjnej., M. Lisiński, *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Warszawa 2011, s. 28.

w następstwie wydania pierwszej zmienionej wersji *„Oświadczenia o obowiązkach audytorów wewnętrznych”*, kiedy to audyt wewnętrzny został uznany za równorzędny względem audytu zewnętrznego[197].

Kolejnym istotnym etapem w kształtowaniu się funkcji audytu wewnętrznego był rok 1971, w którym uzyskał on status formy o wyraźnie nadrzędnym charakterze, poprzez modyfikację treści definicji audytu[198]. Ponadto należy odnotować, że - jak podaje G. Vinten- Instytut opublikował pierwszy „*Biuletyn o standardach zawodowych”* (ang. „*Professional Standards Bulletin”*- dalej także PSB) w 1981 r., w którym przedstawiono właściwy obraz współczesnej roli audytora wewnętrznego. Biuletyn PSB został stworzony jako *„półautorytatywne”* źródło wskazówek, ponieważ podlegał uproszczonemu procesowi i wymogom zatwierdzania.

Należy podkreślić, iż PSB, w ramach swojej działalności, nie dokonywał modyfikacji istniejących standardów i wytycznych, jak również nie ustanawiał nowych regulacji w tym zakresie. Jednakże zakres wsparcia PSB obejmował działania skoncentrowane na funkcji prewencyjnej (f6) poprzez zobligowanie audytorów wewnętrznych do inicjowania przyszłych działań korygujących (wspierających optymalizację procesów), regularnego raportowania zarządowi organizacji, a także koordynacji współpracy z biegłymi rewidentami[199].

Trzeba także zaznaczyć, że działania IIA przekształciły audyt wewnętrzny z funkcji opartej głównie na zwyczaju organizacyjnym lub wewnętrznych regulacjach zarządczych w profesję posiadającą własny, skodyfikowany *corpus iuris*. Jednocześnie zyskał on wymiar wewnętrzny, czyli profesjonalny, gdyż Standardy stały się wiążącą podstawą należytej staranności zawodowej. Audyt wewnętrzny zyskał także wymiar zewnętrzny, określany jako instytucjonalny, ponieważ ujednolicony zbiór norm pozwolił na *„zrównanie znaczenia”* z audytem zewnętrznym poprzez nadanie audytowi wewnętrznemu cech profesji regulowanej. Co więcej, ten nowy porządek normatywny zdefiniował tożsamość prawną audytu wewnętrznego, określając jego przedmiot (polegający na wyraźnym przekroczeniu sfery wyłącznie finansowej), jego podmiot

[197] W. Hackett, S. C. Mobley, *An Auditing Perspective of the Historical Development…,* op.cit., s.6.
[198] Szczegółowe wyjaśnienie tej kwestii zawarto w podrozdziale poświęconym definicji audytu. Zob. P.P. Gupta, M. R. Ray, *The Changing Roles of the Internal Auditor*, Managerial Auditing Journal 1992, vol. 7, s. 3- 8, https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eum0000000001770/full/html, dostęp:10.06.2025 r.
[199] G. Vinten, *Whistleblowing internal auditors - a contradiction in terms?*, The Open University, (submitted 1994), ProQuest LLC 2020, s. 29-32, https://oro.open.ac.uk/64357/1/27919365.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

(rozumiany jako wymogi etyczne i kompetencyjne dla audytora), oraz tryb postępowania (czyli metodykę pracy). Tym samym audyt wewnętrzny uzyskał własną podmiotowość normatywną, uniezależniając swój byt, cele i zasady działania od innych porządków regulacyjnych i ustanawiając globalne, profesjonalne ramy dla swojego funkcjonowania.

Dynamika rozwoju audytu wewnętrznego w okresie bezpośrednio następującym po zakończeniu II wojny światowej przejawiała się intensyfikacją rozwoju audytu operacyjnego, który został opracowany jako odpowiedź na zapotrzebowanie sektora przemysłowego. Jego praktyczna użyteczność znalazła zastosowanie również w sektorze publicznym, co ilustruje przykład Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, gdyż począwszy od momentu sformułowania pierwszej definicji audytu w roku 1947, znaczenie i zakres funkcji audytu wewnętrznego podlegały ciągłej ewolucji[200].

Proces ten był uwarunkowany znacznym wzrostem tempa rozwoju gospodarczego i ekonomicznego, rozszerzoną dostępnością źródeł informacji, postępującą internacjonalizacją procesów gospodarczych, a w konsekwencji multiplikacją oraz dywersyfikacją czynności operacyjnych, w szczególności w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej. Czynniki te stały się przyczynkiem narastającej dynamiki zmian w kwestii uznania audytu wewnętrznego jako niezbędnego narzędzia wspomagającego efektywne zarządzanie w organizacjach[201].

Geneza unijnego systemu kontroli finansowej jest bezpośrednio związana z postępującymi procesami integracyjnymi, które, począwszy od utworzenia Wspólnot Europejskich w 1958 r., generowały potrzebę ustanowienia mechanizmów gwarantujących przejrzyste i efektywne zarządzanie wspólnymi zasobami finansowymi[202]. Była to również odpowiedź na postulat wzmocnienia demokratycznej kontroli nad dystrybucją funduszy publicznych. W wymiarze wewnątrzunijnym, pogłębiająca się integracja rynkowa wymusiła

[200] Zob. P.P. Gupta, M. R. Ray, *The Changing Roles of the Internal Auditor*…, op.cit.
[201] A. Słomczyńska, *Definitions of Internal Audit Functioning in Poland and in the World* [w:] E. Csatlós (red.), *Recent Challenges of Public Administration 4 Papers presented at the conference of 4th Contemporary Issues of Public Administration*, Szeged 2021, s.105- 106, https://bibliografia.bg.szczecin.pl/Works/Details/32454, dostęp: 05.06.2025 r.
[202] Był to moment, kiedy dostrzeżono potrzebę zwiększenia Społecznej Odpowiedzialności Biznesu (ang. *Corporate Social Responsibility*- dalej też CSR) i zintensyfikowania kontroli obywatelskiej nad działaniami władzy publicznej związanymi z wydatkowaniem środków publicznych. Przy czym warto zaznaczyć, iż CSR *„odnosi się do przedsiębiorstw biorących odpowiedzialność za swoje działania i wywierany przez siebie wpływ na społeczeństwo. Może ona dotyczyć warunków zatrudnienia i standardów pracy, wolności zrzeszania się, dobrostanu w pracy, niedyskryminowania i równouprawnienia* obu płci*, angażowania interesariuszy, praw człowieka, zapobiegania szkodom dla środowiska, w tym ograniczania emisji i zanieczyszczeń oraz eliminacji łapownictwa i korupcji.”,* https://eur-lex.europa.eu/PL/legal-content/glossary/corporate-social-responsibility-csr.html, dostęp: 10.06.2025 r.

także ujednolicenie standardów sprawozdawczości finansowej i nadzoru nad działalnością podmiotów gospodarczych. Działania te korespondowały z szerszymi tendencjami globalnymi, znajdującymi wyraz w powołaniu w 1960 r. Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)[203], której celem stało się m.in. promowanie spójnych polityk gospodarczych[204].

Wraz z ewolucją ustrojową Wspólnot, w szczególności poprzez rozszerzenie uprawnień Parlamentu Europejskiego w sferze kontroli budżetowej oraz ustanowienie zasady finansowania budżetu ze środków własnych, kluczową kwestią stało się zapewnienie skutecznej i niezależnej kontroli nad legalnością i prawidłowością wydatkowania funduszy publicznych. Pierwotnie powołana w tym celu Rada Obrachunkowa (ang. *Audit Board*), z uwagi na brak wystarczających uprawnień i zasobów, nie mogła jednak zapewnić odpowiedniej kontroli nad szybko powiększającym się budżetem Wspólnot.

W konsekwencji, na mocy Traktatu Brukselskiego z dnia 22 lipca 1975 r., z dniem 18 października 1977 r. ustanowiono Europejski Trybunał Obrachunkowy (ETO, ang. *The European Court of Auditors*), nazywany także Trybunałem Rewizyjnym, Trybunałem Audytorów lub Trybunałem Rewidentów Księgowych (z siedzibą w Luksemburgu). ETO otrzymał status jednej z siedmiu głównych instytucji ówczesnych Wspólnot Europejskich (dalej też: WE) (późniejszej Unii Europejskiej (UE)). Pełnił on funkcję niezależnego zewnętrznego kontrolera (audytora) Wspólnot.[205] Ustanowienie ETO było przełomem w zakresie instytucjonalizacji kontroli finansów publicznych na poziomie ponadnarodowym, kreując normatywne standardy i wzorce dla państw członkowskich WE.

Autonomiczny status Europejskiego Trybunału Obrachunkowego przejawia się obecnie w szerokich kompetencjach kontrolnych, obejmujących swobodę w doborze przedmiotu, zakresu oraz metod kontroli[206]. Trybunał pełni przy tym funkcję komplementarną wobec Komisji Europejskiej, odpowiedzialnej za audyty wewnętrzne i zarządzanie środkami budżetowymi. W

---

[203] Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej też: OECD) stanowi istotny podmiot międzynarodowy wyznaczający standardy w zakresie ładu instytucjonalnego, w tym dobrych praktyk dotyczących audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. W kontekście polskiego porządku prawnego, rekomendacje OECD- choć formalnie niewiążące - wywierają istotny wpływ na kształtowanie regulacji krajowych oraz na harmonizację mechanizmów kontroli wewnętrznej z międzynarodowymi normami zarządzania publicznego., zob. https://www.oecd.org/en/about.html, dostęp: 15.06.2025 r.

[204] J. Banaszkiewicz, *Audyt wewnętrzny spojrzenie praktyczne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s. 27.

[205] V. Milicevic, *Trybunał Obrachunkowy* [w:] Noty tematyczne o Unii Europejskiej, 03.2025, Parlament Europejski, https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pl/sheet/14/trybunal-obrachunkowy, dostęp: 10.06.2025 r.,

[206] D. Kornobis-Romanowska [w:] Traktat o Unii Europejskiej. *Komentarz*, red. R. Grzeszczak, Warszawa 2023, art. 13, por. też I. Warchoł, *2. Podstawowe wzorce kontroli* [w:] *Założenia nauki administracji*, red. J. Smarż, S. Fundowicz, P. Świtał, Warszawa 2024, LEX/el, dostęp: 02.12.2024r.

tym ujęciu ETO sprawuje kontrolę zewnętrzną i następczą, utrzymując systemową współpracę z najwyższymi organami kontroli państw członkowskich Wspólnot (obecnie UE)[207].

Jego pozycja instytucjonalna stanowi fundament normatywny dla kształtowania standardów audytu wewnętrznego w sektorze publicznym państw członkowskich UE, w tym w Polsce. Jest on bowiem postrzegany jako kluczowy organ ustrojowy Unii Europejskiej, odpowiedzialny za zewnętrzną kontrolę prawidłowości i efektywności zarządzania finansami w ramach budżetu ogólnego UE[208]. Ponadto z aksjologicznego punktu widzenia działalność Trybunału wyznacza wzorzec niezależności i rzetelności audytorskiej, którego implementacja w krajowych systemach kontroli stanowi warunek harmonizacji praktyk audytowych z europejskim modelem nadzoru finansowego, opartym na zasadach przejrzystości, rozliczalności (ang. *accountability*) i efektywności[209].

Instrumenty prawne prowadzące do standaryzacji proceduralnej[210] i poprawy efektywności w zakresie przejrzystości miały istotny wpływ na ewolucję nadzoru korporacyjnego[211] oraz rozwój idei zgodności (ang. *compliance*)[212] w kontekście audytu wewnętrznego. Obie te koncepcje, wywodzące się z sektora prywatnego, w znaczący sposób

[207] V. Milicevic, *Trybunał Obrachunkowy*…, op.cit., por. też T. D. Nowak [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2024, art. 88, LEX/el., dostęp: 15.06.2025 r.

[208] M. Fedorowicz, *Finansowanie wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa Unii Europejskiej*, Europejski Przegląd Sądowy 2022, nr 9, s. 35-40.

[209] M. Nowikowska, *Zasada rozliczalności i przejrzystości - rozwiązania w zakresie niezależnego audytu w świetle postanowień aktu o usługach cyfrowych*, Europejski Przegląd Sądowy 2025, nr 3, s. 37-42.

[210] Unormowania inicjujące przełomowe wprowadzenie standaryzacji audytu wewnętrznego to przede wszystkim: Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (2002), następnie w zakresie europejskich unormowań: Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. W sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 157, str. 87 z późn. zm.) oraz polskie unormowanie tj. przede wszystkim: Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.)., por. art. 130 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.).

[211] Nadzór korporacyjny- *„kompetencją rady nadzorczej albo rady dyrektorów (a zatem uprawnieniem połączonym z obowiązkiem), obejmuje uprawnienie do władczej i bezpośredniej ingerencji organu nadzorującego wobec (działania) organu lub podmiotu nadzorowanego”.,* A. Kappes, T. Siemiątkowski, *Nadzór i kontrola w spółkach handlowych*, Przegląd Prawa Handlowego 2023, nr 9, s. 13-20, zob. też P. Tymczyszyn, D. Wajda [w:] *Prawo bankowe. Komentarz*, red. A. Mikos- Sitek, P. Zapadka, Warszawa 2022, art. 22(aa), LEX/el., dostęp: 15.06.2025 r.

[212] C*ompliance*- rozumiany jest jako system działań, procedur i mechanizmów mających na celu zapewnienie zgodności działalności jednostki sektora finansów publicznych z przepisami prawa, standardami etycznymi oraz wewnętrznymi regulacjami organizacji., por. M. Romanowski, *Rec.: B. Makowicz, Compliance w przedsiębiorstwie, Warszawa 2011*, Przegląd Prawa Handlowego 2012, nr 8, s. 57-58, Z. Dobrowolski, *3. Ustalenia i dowody audytu* [w:] K. Zając (red.), *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, Warszawa 2021, LEX/el, dostęp: 02.12.2024 r.

kształtują również normatywne oczekiwania wobec systemów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym,[213] pozostając w ścisłym powiązaniu z procesami transformacji proceduralnych[214].

Zależność między kontrolą wewnętrzną, nadzorem a *compliance* dostrzegalna była już w 1992 r., czego przykładem jest raport *„Internal Control - Integrated Framework"*[215], powszechnie określany jako *Raport COSO I*. Dokument ten podkreślał, że kontrola wewnętrzna nie sprowadza się wyłącznie do prostego porównywania stanu rzeczywistego ze stanem pożądanym i formułowania wniosków, lecz stanowi złożony system obejmujący ocenę ryzyka nieosiągnięcia celów, działania kontrolne, mechanizmy monitorowania oraz systemy informacji i komunikacji[216].

Kolejnym istotnym zagadnieniem mającym wpływ na rozwój audytu wewnętrznego i *compliance*, a w szczególności ukształtowanie funkcji zapewnienia zgodności (f5) było uchwalenie ustawy normującej praktyki finansowe i ład korporacyjny (Sarbanes - Oxley Act of 2002 - SOX[217]). Akt ten został uchwalony przez Kongres Stanów Zjednoczonych w dniu 30 lipca 2002 r., a jego przyjęcie stanowiło konsekwencję skandali finansowych, w szczególności Enron Corporation[218]. Co istotne, właśnie w tej ustawie sformułowane zostały m. in. instrukcje dotyczące mechanizmów *compliance* oraz kontroli wewnętrznej [219].

---

[213] Szersze omówienie tych kwestii znajduje się w kolejnej części opracowania.

[214] Sarbanes- Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107- 204, 116 Stat. 745 (2002), Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.).

[215] Internal Control - Integrated Framework 1992, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992, https://www.coso.org/pages/ic.aspx, dostęp: 20.08.2021.

[216] M. Silverman, Compliance Management for Public, Private, and Nonprofit Organizations, McGraw Hill, New York 2008, s. 67.

[217] Sarbanes Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, 116 Stat. 745-810 (dalej też: SOX)., zob. F. Grzegorczyk, *Dyrektywa 2006/43/WE w sprawie sprawozdań finansowych w kontekście funkcjonowania rynku wewnętrznego UE*, Europejski Przegląd Sądowy 2011, nr 3, s. 25-35.

[218] Przypadek Enronu ilustruje niewystarczającą skuteczność audytu wewnętrznego i zewnętrznego w zapobieganiu praktykom kreatywnej rachunkowości. Korporacja Enron systematycznie ukrywała zobowiązania za pomocą spółek celowych (ang. *Special Purpose Entities,* SPE), dążąc do zawyżenia wyników finansowych i zamaskowania strat. Pomimo audytów przeprowadzanych przez Arthur Andersen, manipulacje te nie zostały wykryte lub zostały zignorowane, co miało na celu utrzymanie zaufania inwestorów i wysokiej wyceny akcji. Upadłość Enronu w 2001 r., powodująca miliardowe straty inwestorów, ujawniła istotne braki w nadzorze korporacyjnym, funkcjach audytu i kontroli wewnętrznej., G. Benston, M. Bromwich, R.E. Litan, A. Wagenhofer, *Following the Money the Enron Failure and the State of Corporate Disclosure,* AEI-Brookings Joint Center for Regulatory Studies, Washington 2003, https://www.aei.org/wp-content/uploads/2011/10/FollowingtheMoneyEnron.pdf, dostęp: 14.08.2021.

[219] A. Burczyc, *Ustawa Sarbanesa-Oxleya i jej następstwa dla działalności audytorów oraz zarządów spółek*, [w:] B. Nita (red.), Rachunkowość zarządcza w działalności przedsiębiorstw i instytucji, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 268, Wrocław 2012, s. 43-53.

Szczególne znaczenie dla kształtowania się normatywnych aspektów audytu wewnętrznego miał globalny kryzys finansowy z lat 2007-2009[220]. Ujawnił on systemowe niedostatki nadzoru oraz nieadekwatność obowiązujących procedur kontrolnych, co wymusiło zmiany w zakresie regulacji prawa finansowego[221] i postrzegania audytu wewnętrznego. Przestano bowiem dostrzegać jedynie jego potencjał weryfikacyjno-retrospektywny *ex post*; stał się on znaczącym elementem systemu prewencji i wczesnego ostrzegania przed ryzykiem o charakterze systemowym[222].

Wydarzenia te podważyły zaufanie do istniejących mechanizmów kontrolnych i stały się impulsem do redefinicji normatywnej roli audytu wewnętrznego, ze szczególnym uwzględnieniem jego funkcji związanych z identyfikacją i zarządzaniem ryzykiem (f4), co znalazło odzwierciedlenie w późniejszych zmianach standardów i regulacji, również w prawie publicznym. Uznano bowiem wówczas[223], że każdy podmiot gospodarczy powinien zagwarantować przestrzeganie zasad, które ustrzegą interesariuszy wewnętrznych przed sankcjami i ochronią je przed odpowiedzialnością wobec interesariuszy zewnętrznych[224].

Zaznaczono także wyraźnie normatywną rolę audytorów wewnętrznych jako *gatekeeperów*, tj. strażników integralności procesów organizacyjnych (ang. *gatekeeping*)[225], odpowiedzialnych za sygnalizowanie naruszeń ładu

---

[220] P. Wiśniewski, *Globalny kryzys finansowy: wpływ na Polskę- seminarium Biura Analiz Sejmowych*, 4 marca 2009 r., Kancelaria Sejmu, https://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/0/E2AC9069A528D6E2C12575C1003D927B/$File/globalny_kryzys_finansowy_marzec_2009.pdf, dostęp: 15.06.2025 r.

[221] A. Zalcewicz, *Polskie i unijne tendencje regulacyjne po transformacji ustrojowej w Polsce a rola banków spółdzielczych na współczesnym rynku finansowym - przyczynek do dyskusji*, [w:] I. Mirek, T. Nowak (red.), Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i Europejskie Prawo Podatkowe, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 144.

[222] E. Callan, *Lehman Brothers INC- Leverage Analysis, Confidencial Presentation*, 7 kwietnia 2008 r, https://web.stanford.edu/~jbulow/Lehmandocs/docs/DEBTORS/LBEX-DOCID%201401225.pdf, dostęp: 16.06.2025 r., s. 1-15,

[223] Committee of Inquiry into the Financial Crisis, *The Financial Crisis Inquiry Report* [w:] Final Report of the National Commission on the Causes of the Financial and Economic Crisis in the United States, p. 178, https://www.loc.gov/item/2011381760/, dostęp: 15.06.2025 r.

[224] E. Klepczarek, *Corporate governance w sektorze bankowym: lekcje z upadku banku Lehman Brothers*, Łódź 2016, s. 73-75.

[225] Gatekeeping w audycie wewnętrznym oznacza prawnie i instytucjonalnie ugruntowaną funkcję prewencyjnego nadzoru, w ramach której audytorzy wewnętrzni działają jako strażnicy systemu zgodności (compliance), ładu organizacyjnego oraz integralności informacji przekazywanych interesariuszom - zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym. Zgodnie z ujęciem P. B. Oh, gatekeeperzy to podmioty, które - posiadając dostęp do istotnych informacji organizacyjnych - mają zdolność do wstrzymywania lub umożliwiania działań prawnie relewantnych, takich jak publikacja sprawozdań finansowych, zawieranie kontraktów czy realizacja strategii rynkowych. W kontekście audytu wewnętrznego rola ta przekłada się na obowiązek identyfikowania, raportowania i przeciwdziałania działaniom mogącym prowadzić do naruszeń prawa, zasad etyki lub standardów zarządzania ryzykiem., P. B. Oh, *Gatekeeping*, Journal of Corporation Law 2004, vol. 29, https://ssrn.com/abstract=601361, dostęp: 15.06.2025 r., s. 735-800.

organizacyjnego, nieprawidłowości proceduralnych oraz zagrożeń dla interesu publicznego[226]. Pełnienie tej funkcji wymaga nie tylko wysokich kompetencji merytorycznych i etycznych, lecz również rozwiązań instytucjonalnych i systemowych gwarantujących nie tylko niezależność strażników, ale również zapewniających mechanizmy ich ochrony w strukturze organizacyjnej.

Kolejny etap ewolucji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym został zdeterminowany przez intensyfikację postępu technologicznego. Szczególnym katalizatorem tych zmian i jednocześnie bezprecedensowym testem dla odporności organizacyjnej państw stała się pandemia COVID-19, wymagająca od audytorów wewnętrznych adaptacji stosowanych instrumentów do nowego, zdominowanego przez pracę zdalną, środowiska operacyjnego[227].

Równocześnie IIA istotnie rozszerzyło przedmiotowy zakres audytu wewnętrznego, obejmując nowe zadania w zakresie krytycznych obszarów ryzyka. Do jego desygnatów należą obecnie m. in. problematyka cyberbezpieczeństwa, ochrona danych osobowych w świetle Ogólnego Rozporządzenia o Ochronie Danych (RODO)[228], czy zagadnienia zrównoważonego rozwoju (ESG)[229].

Podsumowując, należy odnieść się do opisanej wyżej genezy unormowania instytucji audytu wewnętrznego poprzez analizę jej wpływu na współczesny polski sektor publiczny. Taka perspektywa wydaje się bowiem uwypuklać, jak normy o charakterze prawa miękkiego (ang. *soft law*), tworzone przez prywatne, międzynarodowe stowarzyszenie, zyskują realny wpływ na kształtowanie instytucji publicznoprawnych w krajowym porządku prawnym. Można je analizować z różnych perspektyw doktrynalnych, przykładowo jako normę blankietową, skodyfikowany wzorzec należytej staranności, albo jako dyrektywę interpretacyjną dla nieostrych pojęć ustawowych. Niezależnie od przyjętej kwalifikacji prawnej fakt ten ukazuje współczesny audyt

[226] A. Słomczyńska, *Analysis of selected economic and legal aspects of individual and corporate liability in the context of threatened corporate sanctions and used economic models on the basis of the Lehman Brothers bank case study*…, op.cit., s.126-132.

[227] A. Słomczyńska, *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID- 19*…, op.cit., por. też A. Zakrzewska- Bielawska, *Zarządzanie w kryzysie*, [w:] I. Staniec, J. Zawiła - Niedźwiecki (red.), Zarządzanie ryzykiem operacyjnym, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 65-92.

[228] RODO- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.

[229] ESG (Environmental, Social, Governance) - koncepcja oceny działalności organizacji pod kątem wpływu na środowisko, odpowiedzialności społecznej oraz jakości ładu korporacyjnego (organizacyjnego)., zob. A. Piotrowska, *4. Finanse zrównoważone* [w:] Publiczne prawo gospodarcze, red. T. Długosz, K. Oplustil, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 10.06.2025 r.

wewnętrzny w sektorze publicznym jako dyscyplinę dynamiczną, która nieustannie ewoluuje w odpowiedzi na złożone międzynarodowe wyzwania regulacyjne, technologiczne i społeczne.

Jednocześnie należy zaznaczyć, iż geneza Standardów IIA, zakorzeniona w sektorze prywatnym i ukierunkowana pierwotnie na ochronę interesów inwestorów oraz profesjonalizację praktyk korporacyjnych, sprawia, że ich recepcja w krajowym porządku publicznoprawnym rodzi specyficzne ryzyka normatywne. Standardy te nie zostały bowiem stworzone jako instrument regulacji władczej ani jako narzędzie realizacji interesu publicznego, lecz jako dobrowolne wzorce zawodowe, co odróżnia je zasadniczo od prawa powszechnie obowiązującego. Ich implementacja dokonywana poprzez odwołania ustawowe, praktyki administracyjne lub interpretacje, może zatem prowadzić do niejednolitości stosowania oraz zacierania granic między prawem stanowionym a *soft law*. Dlatego też proces recepcji wymaga szczególnej ostrożności, tak aby z jednej strony wykorzystać ich wysoki walor techniczny i organizacyjny, a z drugiej nie dopuścić do zastępowania nimi norm, których obowiązywanie powinno wynikać wyłącznie z demokratycznej i konstytucyjnej legitymacji państwa.

2.6. Prognozy i wyzwania normatywne dotyczące rozwoju audytu wewnętrznego

Analiza wyników badań Raportu OECD[230] wskazuje na występowanie istotnych niedostatków w zakresie wykorzystania narzędzi cyfrowych w audycie wewnętrznym. Zdecydowana większość respondentów ograniczała się do stosowania podstawowych aplikacji biurowych, podczas gdy jedynie około jedna piąta korzystała z narzędzi analitycznych. Nadto, żaden z badanych nie deklarował stosowania rozwiązań o wyższym stopniu zaawansowania technologicznego, takich jak skrypty programistyczne, które w istotny sposób mogłyby podnieść efektywność procesu audytowego. Jednocześnie ponad 80% audytorów wewnętrznych wyraziło przekonanie, iż posiadane narzędzia są wystarczające dla realizacji powierzonych im zadań[231].

Okoliczność ta wskazuje na występowanie realnego zagrożenia w związku z obserwowanym wzrostem wolumenu generowanych informacji i danych oraz narastającą złożonością zachodzących procesów. Zjawiska te należy rozpatrywać w kontekście potencjalnych kryzysów, takich jak pandemia COVID-19 czy też zagrożeń wynikających

[230] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana…, op.cit.*
[231] Ibidem, s. 88-89.

z napięć geopolitycznych, które mają bezpośrednie przełożenie na funkcjonowanie jednostek s.f.p., dodatkowo uwydatniając potrzebę wzmocnienia narzędzi i metod wykorzystywanych w audycie wewnętrznym.

W tym kontekście utrwalone w doktrynie prawa publicznego założenie, zgodnie z którym audyt wewnętrzny stanowi integralny element systemu kontroli zarządczej, wymaga ponownej interpretacji w świetle dynamicznego rozwoju technologicznego oraz nowego paradygmatu przypisywanego audytorom wewnętrznym. Współcześnie bowiem audytorzy wewnętrzni postrzegani są jako strażnicy integralności procesów organizacyjnych (ang. *gatekeepers*)[232], odpowiedzialni za identyfikowanie oraz sygnalizowanie naruszeń ładu organizacyjnego, nieprawidłowości proceduralnych, a także zagrożeń dla interesu publicznego.

Realizacja tej ustrojowej funkcji wymaga nie tylko najwyższych kwalifikacji merytorycznych i przestrzegania standardów etycznych, lecz również zapewnienia instytucjonalnych gwarancji niezależności audytorów oraz dostępu do najnowszych technologii. Należy odnotować, iż jest to konieczne również ze względu na nieuchronną adaptację i implementację zaawansowanych instrumentów nowoczesnej technologii, w tym sztucznej inteligencji[233] (AI) i w uczeniu maszynowym[234] (ML). Jako szczególnie istotne w przedmiotowym zakresie jawią się także narzędzia oparte na robotyzacji procesów

[232] J. C. Coffee Jr., Gatekeepers: The Professions and Corporate Governance, Oxford University Press, 2006, Oxford Academic, 31.10.2023. https://doi.org/10.1093/oso/9780199288090.001.0001, dostęp: 07.06.2025 r., P. B. Oh, *Gatekeeping*, Journal of Corporation Law 2004, vol. 29, https://ssrn.com/abstract =601361, dostęp: 15.06.2025 r., s. 735-800.

[233] Artificial Inteligence (dalej także AI)- jest cechą zainstalowanego programu komputerowego, której istota przejawia się w możliwości działania zachodzącego na różnym, choćby minimalnym, poziomie autonomii oraz w zdolności adaptacji po wdrożeniu (rozumianej jako zdolność do uczenia się), a także w umiejętności wnioskowania, które realizowane w wyraźnych bądź dorozumianych celach, następuje na podstawie danych wejściowych i prowadzi do wygenerowania wyników (takich jak prognozy, treści, rekomendacje lub decyzje), zdolnych do wywierania wpływu na środowisko fizyczne lub wirtualne, to jest wyników co najmniej zrozumiałych dla człowieka lub innego systemu komputerowego., J. Rzymowski, *Definicja prawnicza sztucznej inteligencji na podstawie rozporządzenia PE i Rady (UE) 2024/1689 w sprawie sztucznej inteligencji*, Przegląd Prawa Publicznego 2024, nr 11, s. 56-63, por. też The European Commission's High Level Expert Group on Artificial Intelligence, A *Definition of Al: Main capabilities and scientific disciplines*, Definition developed for the purpose of the deliverables of the High-Level Expert Group on Al, Brussels, 18 December 2018, s. 6-8.

[234] Uczenie maszynowe (ang. *Machine Learning*, dalej także ML) stanowi subdyscyplinę sztucznej inteligencji (AI), będącej istotnym obszarem informatyki. W ramach swego paradygmatu, umożliwia ono implementację adaptacyjnych rozwiązań w obrębie systemów AI. Proces ten definiowany jest jako metoda, w której systemy doskonalą swoje funkcjonalności w zakresie realizacji wyznaczonego zadania, bazując na akumulacji doświadczenia lub zwiększaniu wolumenu dostępnych danych., A.C. Muller, S. Guido, *Machine learning, Python i data science. Wprowadzenie*, przeł. M. Sternik, Helion S.A., Gliwice 2021, s. 14.

gospodarczych[235] (RPA) oraz analityce predykcyjnej[236] (PA). Procesy te bowiem wiążą się zarówno z potencjałem znacznej transformacji jakości i efektywności normatywnej audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce, jak i z nowymi zagrożeniami, o niespotykanej dotąd skali.

Warto zauważyć, że możliwości rozwoju wszystkich funkcji audytu wewnętrznego (f1-f8) względem nowych technologii potwierdzają badania udokumentowane przez Ernst & Young w publikacji pt. *„How Internal Audit Can Build Trust Through Transformation, Consulting"*[237], w której wyraźnie wskazuje się, że technologie takie jak RPA, PA i AI, generują znaczący potencjał dla podniesienia efektywności i *„wartości dodanej"* newralgicznych zadań audytu wewnętrznego. W związku z tym nasuwa się wniosek, iż w tak dynamicznym i nacechowanym wysokimi wymaganiami środowisku, digitalizacja[238] i cyfryzacja[239] staje się nie tylko opcją, lecz koniecznością[240], wywierającą wpływ na transformację zarówno sektora publicznego, jak i środowiska audytu wewnętrznego, jednocześnie stanowiąc potencjalny asumpt do wieloaspektowego rozwoju samego audytu wewnętrznego.

W perspektywie prowadzonych rozważań, sztuczna inteligencja (AI) może jawić się z jednej strony jako narzędzie wspierające realizację zasady legalizmu, wyrażoną

---

[235] Robotyzacja procesów gospodarczych (biznesowych), (ang. *Robotic Process Automation*, dalej także RPA) to forma zautomatyzowanego wykonywania czynności polegającą na programowym odtwarzaniu przez tzw. roboty programowe (boty) sekwencji działań uprzednio wykonanych przez człowieka., P. Dolniak, T. Kuźma, A. Ludwiński, K. Wasik, *3. Kasa bez kasjera* [w:] P. Dolniak, T. Kuźma, A. Ludwiński, K. Wasik, *Sztuczna inteligencja w wymiarze sprawiedliwości. Między prawem a algorytmami*, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 15.07.2025 r.

[236] N. Betti, G. Sarens, I. Poncin, *Effects of digitalisation of organisations on internal audit activities and practice*s, Managerial Auditing Journal 2021, vol. 6, Emerald Group Publishing Limited, s. 872-888.

[237] Ernst & Young LLP, *How Internal Audit Can Build Trust Through Transformation, Consulting*, EY Global Report, 2023, s. 4-13, https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-us/insights/consulting/documents/ey-how-internal-audit-can-build-trust-through-transformation.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[238] Digitalizacja jako proces technicznego przekształcania treści analogowych w postać cyfrową, umożliwia ich zapis, przechowywanie i przetwarzanie w systemach teleinformatycznych, nie zmieniając istoty treści, a jedynie jej formę., zob. § 2 pkt 6 Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. 2011 Nr 14, poz. 67). Por. też M. Pietrzyk [w:] P. Rylski, A. Olaś (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, wyd. 4, 2025, art. 759(2), Legalis, dostęp: 02.10.2025r.

[239] Cyfryzacja oznacza systemowe wdrażanie technologii cyfrowych do sfery organizacyjnej i prawnej, prowadzące do transformacji sposobu działania instytucji publicznych i podmiotów prywatnych. Jej celem jest realizacja procesów i usług w środowisku cyfrowym., zob. Uchwała nr 98 Rady Ministrów w sprawie przyjęcia polityki publicznej pod nazwą *„Polityka Cyfrowej Transformacji Edukacji"*, M.P. z 2024 r. poz. 812. Legalis, dostęp: 02.10.2025r. Por. też K. Pepłowska, *Biurowość w czasach pandemii. Wpływ pandemii COVID-19 na informatyzację biurowości w jednostkach administracji samorządowej,* Archeion 2021, nr 122, s. 294.

[240] Wypowiedź Prezydenta Federacji Rosyjskiej Władimira Putina: *„Kto ma sztuczną inteligencję ten rządzi światem"*., zob. J. Vincent, *Putin says the nation that leads in AI "will be the ruler of the world*", The Verge z 4.08.2017 r., www.theverge.com/2017/9/4/16251226/russia-ai-putin-rule-the-world, dostęp: 10.06.2025 r.

w art. 7 Konstytucji RP[241], nakładającą na organy publiczne obowiązek działania w granicach i na podstawie prawa. W ramach audytu wewnętrznego AI umożliwia bowiem bieżącą analizę zgodności działań jednostek s.f.p. z obowiązującymi regulacjami, wzmacniając funkcje zapewnienia zgodności (f5). Narzędzia analityczne oparte na AI, dzięki zdolnościom do przetwarzania dużych zbiorów danych w czasie rzeczywistym umożliwiają bowiem identyfikację odchyleń od norm prawnych, proceduralnych lub organizacyjnych niemal natychmiast po ich wystąpieniu, stanowiąc jednocześnie potencjał do znaczącego wzmocnienia[242] funkcji monitorowania, informowania i raportowania audytu wewnętrznego (f2)[243]. Z drugiej strony, wdrożenie w administracji publicznej, w tym jednostkach s.f.p. algorytmów o charakterze *„czarnej skrzynki"* (ang. *black box*[244]), których proces decyzyjny jest poznawczo niedostępny dla człowieka, może fundamentalnie zagrażać zasadzie legalizmu, ponieważ audytor wewnętrzny staje przed niemożliwym zadaniem weryfikacji procesu, który *ex definitione* jest nieweryfikowalny.

Uczenie maszynowe (ML), poprzez analizę danych historycznych umożliwia wzmacnianie potencjału funkcji prewencyjnej audytu wewnętrznego (f6) jako instrumentu ochrony interesu publicznego[245]. Dodatkowo w organizacjach lub projektach publicznych, ML może stanowić skuteczne narzędzie ciągłego monitoringu ryzyk prawnych i operacyjnych np. w sytuacjach krytycznych typu COVID-19[246].

W specjalistycznym kontekście audytu wewnętrznego, implementacja rozwiązań AI (w tym m. in. ML) może skutkować znaczącym zwiększeniem zakresu objętego

---

[241] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
[242] Przykładowo, w kontekście zamówień publicznych, AI może monitorować zgodność procedur z wymogami ustawowymi uregulowanymi ustawą z dnia 11 września 2019 r. tj. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2019 t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 z późn. zm.).
[243]Sztuczna inteligencja umożliwia adaptację systemów o zróżnicowanym stopniu zaawansowania w sektorze publicznym, począwszy od maszyn reaktywnych, legitymujących się zdolnością do operowania na dużych wolumenach danych i automatyzacji rutynowych zadań, poprzez systemy z ograniczoną pamięcią, usprawniające złożone procesy, aż po responsywnie reagujące w sposób intuicyjny, czy finalnie systemy predykcyjne, przewidujące ludzkie intencje i działania, KPMG Advisory Services, *Transforming Internal Audit and Control through Digital Innovation*, KPMG, październik 2022, https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/transforming-internal-audit-and-control-through-digital-innovation.pdf, dostęp: 16.06.2025 r., s. 6-18.
[244] C. Molnar, Interpretable Machine Learning: A Guide for Making Black Box Models Explainable (3rd ed.), 2025, https://christophm.github.io/interpretable-ml-book., zob. także A. Somani, A. Horsch, D.K. Prasad, Interpretability in Deep Learning, Cham 2023, https://doi.org/10.1007/978-3-031-20639-9.
[245] I. Kolar, *The Future of the Internal Audit Profession and Its Change Due to the Development of Artificial Intelligence Solutions*, [w:] J. Dyczkowska (red.), *Human versus Machine: Accounting, Auditing and Education in the Era of Artificial Intelligence*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2024, s. 82-101, doi:10.15611/2024.58.1.05, dostęp: 02.10.2025 r.
[246] A. Słomczyńska, *Prawne i ekonomiczne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego podczas COVID-19…,* op.cit.

planem audytu wewnętrznego, eliminując subiektywizm w procesach oceny oraz optymalizując spójności rezultatów. Jednakże, taki rozwój może być związany także z występowaniem potencjalnych zagrożeń i dylematów etycznych, powodowanych powszechnym wdrażaniem AI. Zalicza się do nich problemy wywołane np. implementacją ukrytych błędów ludzkiej logiki do algorytmów, złożone implikacje etyczne i wizerunkowe, wynikające z autonomii podejmowanych przez algorytm decyzji[247], oraz realne ryzyko zmniejszenia efektywności w porównaniu z organizacjami publicznymi, które nie odkładają inwestycji w najnowsze technologie.

Innym elementem coraz silniej wpływającym na aspekty związane z audytem wewnętrznym jest robotyzacja procesów gospodarczych (biznesowych - RPA)[248], która opiera się na zaawansowanej automatyzacji powtarzalnych, opartych na precyzyjnie zdefiniowanych regułach i schematycznych zadaniach biznesowych[249] za pośrednictwem wysoce wyspecjalizowanych, autonomicznych programów komputerowych, powszechnie określanych mianem botów. W sferze publicznej audytu wewnętrznego, RPA dysponuje znacznym potencjałem w obszarze automatyzacji szeregu manualnych czynności, które są czasochłonne i eksponowane na ryzyko błędu. Mianowicie, takich jak rutynowe uzgodnienia danych, czy systematyczne testowanie efektywności mechanizmów kontroli wewnętrznej, które mogą stanowić podstawę działania dla wszystkich funkcji audytu wewnętrznego (f1-f8).

Robotyzacja (RPA) jest formą zautomatyzowanego wykonywania czynności polegającą na programowym odtwarzaniu przez tzw. roboty programowe (boty) sekwencji działań uprzednio zdefiniowanych przez człowieka. Boty te mogą być aplikacjami komputerowymi, które *„naśladują działania wykonywane przez pracowników na interfejsach użytkownika (UI) systemów informatycznych”* i są w stanie „zrozumieć, co znajduje się na ekranie, wprowadzić odpowiednie naciśnięcia klawiszy, nawigować w różnych systemach, identyfikować i wyodrębniać dane oraz inne

[247] BDO International Limited, *Internal Audit: Vision 2035 - a Global Perspective on the Future of Intern al Audit, Advisory RAS IA*, Global Report 2023, s. 4-20. https://www.bdo.co.uk/getmedia/2feea8e5-bc2b-445c-8061-d4c8e85541b9/Advisory-RAS-IA-Global-IA-of-the-Future-Report-2023.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[248] Zob. J. Michałek, M. Pachucki, *Wsparcie* procesów *automatyzacji,* robotyzacji *regulacjami pomocy publicznej. Wnioski de lege ferenda*, IKAR 2023, nr 5, s. 7-17.

[249] D. Bokszczanin, M. Brzuszczyńska, *Automatyzacja- nie tylko dla dużych przedsiębiorstw,* PricewaterhouseCoopers Polska, https://www.pwc.pl/pl/artykuly/automatyzacja-nie-tylko-dla-duzych-przedsiebiorstw.html, dostęp:30.06.2025 r.

zdefiniowane czynności", bez konieczności ingerencji w podstawową strukturę systemów[250].

Wdrożenie RPA w audycie wewnętrznym umożliwia automatyzację powtarzalnych procedur kontrolnych. Może także wpływać na optymalizację działań audytorów wewnętrznych i umożliwiać zwiększenie wydajności jednostek audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Taki rozwój (w zależności od sposobu wdrożenia) może być zgodny z publicznoprawną zasadą sprawności działania administracji[251] oraz z zasadą celowości i gospodarności określoną w prawie finansowym[252].

Efektywna implementacja RPA w audycie wewnętrznym może sprzyjać generowaniu wymiernych korzyści w postaci znaczącego wzrostu ogólnej efektywności operacyjnej komórek audytu wewnętrznego, istotnej poprawy precyzji realizowanych zadań oraz znaczącej redukcji ryzyka wystąpienia potencjalnych nadużyć finansowych oraz kosztownych błędów ludzkich w nużących czynnościach, zwiększając tym samym skuteczność funkcji optymalizacji procesów audytu wewnętrznego(f7). Audytorzy wewnętrzni, uwolnieni od konieczności realizacji monotonnych i czasochłonnych zadań manualnych, mogliby bowiem uzyskać możliwość skoncentrowania swoich kompetencji i zasobów na bardziej złożonych, newralgicznych obszarach audytu wewnętrznego, które wymagają zaawansowanej analizy, strategicznego myślenia i pogłębionej ekspertyzy[253] lub intuicji.

Ponadto należy zauważyć potencjał rewolucyjnej zmiany w metodyce przeprowadzania audytów wewnętrznych w sektorze publicznym dzięki analityce predykcyjnej (PA)[254], umożliwiającej odejście od tradycyjnego badania ograniczonych, losowych próbek danych na rzecz prospektywnej i dogłębnej analizy kompletnych zbiorów danych w celu identyfikacji ukrytych zależności, nieoczywistych korelacji i wysoce prawdopodobnych przyszłych zdarzeń. Stwarza to dogodne warunki do rozwoju

[250] Technologia ta może stanowić narzędzie transformacji organizacyjno-proceduralnej w sferze administracji publicznej, a potencjalnie także w wymiarze sprawiedliwości., P. Dolniak, T. Kuźma, A. Ludwiński, K. Wasik, *3. Kasa bez kasjera…*, *op. cit.*
[251] Art. 6 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 572 z późn. zm.). Por. też B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. 19, 2024, art. 6. Legalis, dostęp: 02.10.2025 r.
[252] Art. 44 ust. 3 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
[253] A. Staaby, K. Hansen, T.M. Gronli, *Automation of Routine Work: a Case Study of Employees' Experiences of Work Meaningfulness* [w:] Proceedings of the 54th Hawaii International Conference on System Sciences, Oslo 2021, s.156- 165, https://doi.org/10.24251/HICSS.2021.018, dostęp: 10.06.2025 r.
[254] M. Nowakowski, K. Waliszewski, *Sztuczna inteligencja w problematyce modeli oceny ryzyka w instytucjach finansowych z perspektywy prawno-regulacyjnej*, Finanse i Prawo Finansowe 2022, nr 1, s. 119-142.

funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8) oraz funkcji optymalizacji procesów (f7), gdyż analityka predykcyjna pozwala na identyfikację potencjalnych zagrożeń. Jednocześnie umożliwia ona strategiczne planowanie audytów wewnętrznych w oparciu o dane empiryczne, co w praktyce może skutkować efektywnym wsparciem realizacji publicznoprawnej zasady ciągłości działania i stabilności państwa[255].

W konsekwencji tak fundamentalnej transformacji, audyt wewnętrzny w sektorze publicznym może przerodzić się z funkcji skoncentrowanej na ewaluacji działań *ex post* i danych historycznych, w funkcję skierowaną na optymalizację procesów (f7) o charakterze wysoce predykcyjnym i proaktywnym, efektywnie wspierającą identyfikację powstających ryzyk, jeszcze przed ich pełną materializacją. Jednocześnie, dzięki wdrożeniu nowoczesnych rozwiązań technologicznych i zarządczych, audyt wewnętrzny może stać się gwarantem stabilności i bezpieczeństwa oraz strażnikiem (ang. *gatekeeper*) wartości publicznej (ang. *public value*)[256].

Powyższe tendencje rozwojowe wpisują się ponadto w paradygmat nowoczesnego zarządzania publicznego (ang. *New Public Management*)[257], którego założenia implikują konieczność identyfikacji (mapowania), mierzenia i optymalizacji procesów w jednostkach s.f.p. W tej perspektywie kluczowego znaczenia nabiera strukturalna i interaktywna analiza ryzyka w ramach funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) oraz monitorowanie mechanizmów kontroli zarządczej, zwłaszcza w obszarze technologii informacyjnych i cyberbezpieczeństwa[258].

---

[255] Zob. D. Chaba, *Selected aspects of the use of artificial intelligence in public administration*, Roczniki Administracji i Prawa 2024, nr 1, s. 235-244, por. też Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Zarządzanie ciągłością działania*, Baza wiedzy, https://www.gov.pl/web/baza-wiedzy/zapewnienie-ciaglosci-dzialania, dostęp 02.10.2025 r. i BCMS - Business Continuity Management Systems opisane w normie ISO 22301.

[256] Wartość publiczna (ang. *public value*) jest tworzona przez instytucje publiczne poprzez działania, które odpowiadają na potrzeby społeczne, mają demokratyczną legitymizację oraz są realizowane w sposób efektywny przy wykorzystaniu dostępnych zasobów., zob. J. Szczupaczyński, *W poszukiwaniu nowego modelu współzarządzania – dylematy koncepcji wartości publicznej*. Studia Politologiczne 2020, nr 55, s. 406- 421.

[257] Nowe zarządzanie publiczne (ang. New Public Management, NPM) - kierunek reform administracji publicznej, polegający na zastąpieniu tradycyjnego modelu biurokratycznego modelem menedżerskim, ukierunkowanym na efektywność, rezultaty działań oraz potrzeby odbiorców usług publicznych., zob. M. Osmańska [w:] A. Mikos-Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 16, 2025, art. 2, Legalis, dostęp 02.10.2025 r.

[258] Cyberbezpieczeństwo- oznacza wszelkie działania niezbędne do ochrony sieci i systemów informatycznych, użytkowników tych systemów i innych osób przed cyberzagrożeniami, które z kolei oznaczają każdą potencjalnie szkodliwą czynność, która może mieć niepożądany wpływ na bezpieczeństwo sieci i systemów informatycznych, użytkowników tych systemów lub innych osób., zob. art. 2 pkt 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/881 z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie Europejskiej Agencji ds. Cyberbezpieczeństwa (ENISA) oraz certyfikacji cyberbezpieczeństw a w zakresie technologii informacyjno-komunikacyjnych, a także uchylającego rozporządzenie (UE) nr 526/2013 (Dz. Urz. UE L 151 z 7.06.2019, s. 15).

Realizacja tych postulatów wymaga jednak wyspecjalizowanych kompetencji w zakresie efektywnego wykorzystania zaawansowanych instrumentów, takich jak sztuczna inteligencja (AI), zrobotyzowana automatyzacja procesów (RPA) czy analityka predykcyjna (PA). Należy zaznaczyć, że wpływ paradygmatu NPM na normatywny kształt audytu wewnętrznego w polskiej Ustawie o finansach publicznych, w szczególności na potencjalne przesunięcie akcentów z funkcji gwarancyjnych (f5, f6) na zarządcze (f1, f7, f8), stanowi również obszar badawczy w dalszej części rozprawy.

Jednocześnie należy zastrzec, iż implementacja nowoczesnych technologii cyfrowych w obszarze audytu wewnętrznego powoduje określone wyzwania i potencjalne trudności o charakterze normatywnym. Głównymi, powszechnie identyfikowanymi przeszkodami są wysokie wymagania dotyczące wielkości nakładów finansowych i organizacyjnych[259], które stanowią istotne wyzwanie w kontekście ograniczonych zasobów budżetowych jednostek s.f.p. Problem ten nasilają również trudności w pozyskiwaniu finansowania zewnętrznego, w tym ze środków unijnych lub budżetowych. Ponadto, istotne ryzyko stanowi potencjalne uzależnienie od zewnętrznych dostawców technologii. Wdrożenie zaawansowanych systemów cyfrowych nieodłącznie wiąże się bowiem z ryzykiem naruszenia cyberbezpieczeństwa[260].

Jednak szczególną uwagę należy zwrócić na problematykę błędów algorytmicznych, których identyfikacja i korekta są utrudnione przez brak przejrzystości wielu systemów opartych na sztucznej inteligencji. Taka nieprzejrzystość w działaniu zaawansowanych systemów algorytmicznych może stać w sprzeczności z fundamentalną dla administracji publicznej zasadą jawności działania[261].

Ponadto kwestią o zasadniczym znaczeniu, która wciąż oczekuje na jednoznaczne uregulowanie w polskim prawie, jest odpowiedzialność za szkody wynikające z błędów algorytmicznych. Dodatkowo, jednostki s.f.p. stosujące rozwiązania bazujące na sztucznej inteligencji w realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego mierzą się z wyzwaniami dotyczącymi zapewnienia zgodności procesów przetwarzania danych z wymogami Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679

[259] Zob. https://cyfrowa.rp.pl/opinie-i-komentarze/art42771371-prawo-zamowien-publicznych-nie-nadaza-za-rozwojem-technologii-traca-polskie-firmy, https://www.ey.com/pl_pl/insights/law/zamowienia-publiczne-a-ai-systemy-sztucznej-inteligencji-jako-przedmiot-postepowan-o-udzielenie-zamowienia, dostęp 02.10.2025 r.

[260] Ryzyko wycieku danych wrażliwych i niejawnych (np. dane osobowe, informacje strategiczne), ataki hakerskie na systemy wykorzystywane do automatyzacji audytu (np. SIEM, RPA).

[261] Por. A. Kędzior, *Jawność i transparentność postępowania administracyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego 2018, nr 1, s. 40–54.

(RODO)[262], w szczególności z zasadami legalności, celowości, minimalizacji danych oraz koniecznością zagwarantowania skutecznej realizacji praw osób, których dane dotyczą (m.in. prawa do informacji czy prawa do sprzeciwu)[263]. Wszystkie te aspekty rodzą istotne pytania o adekwatność obecnych ram normatywnych regulujących audyt wewnętrzny w s.f.p. w kontekście postępującym rozwoju technologicznym.

Kolejnym wyzwaniem dla audytu wewnętrznego stały się unijne dyrektywy dotyczące zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw (m.in. CSDDD, CSRD)[264], ustanawiające nowy wzorzec i kierunek ewolucji dla standardów dobrego zarządzania[265]. Chociaż ich przepisy są formalnie skierowane do sektora prywatnego[266], to ich wpływ na sektor publiczny jest nieunikniony, gdyż audytorzy wewnętrzni muszą weryfikować, czy mechanizmy zarządzania ryzykiem ESG[267] są adekwatne, czy dane w raportach niefinansowych są wiarygodne oraz czy jednostka skutecznie realizuje swoje cele społeczne i środowiskowe. Przepisy te implikują konieczność rozwojowego i celowościowego rozumienia zadań nałożonych przez Uofp, zwłaszcza w obszarze kontroli zarządczej, aby dotychczasowe funkcje i cele audytu wewnętrznego dotyczyły również czynników pozafinansowych tj.: środowiskowych, społecznych i związanych z ładem organizacyjnym. Jednakże precyzyjne ustalenie podstawy normatywnej oraz zakresu obowiązku badania kryteriów ESG przez audytora wewnętrznego w jednostkach

[262] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.).

[263] Zob. P. Drobek, Komentarz do art. 5 [w:] RODO Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Komentarz, red. E. Bielak-Jomaa, D. Lubasz, Warszawa 2018, s. 328-329.

[264] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. W sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (dalej: dyrektywa CSRD), Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15-80. Regulacje te uzupełnia Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1504 z dnia 24 maja 2024 r. W sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937 i rozporządzenie (UE) 2023/2671 (dalej: dyrektywa CSDDD), Dz. Urz. UE L, 2024/1504 z 30.5.2024.

[265] Z. Mazur, A. Szczęsna, A. Weber, *Zrównoważony* ład korporacyjny *(sustainable corporate governanc e) - kierunek ewolucji polskiego prawa spółek?*, Przegląd Prawa Handlowego 2022, nr 6, s. 20-33.

[266] A.M. Weber-Elżanowska, *Postulat zrównoważonego wzrostu gospodarczego jako wyzwanie dla polskiego prawa handlowego* [w:] *Sto lat polskiego prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Andrzejowi Kidybie*, red. M. Dumkiewicz, K. Kopaczyńska-Pieczniak, J. Szczotka, Warszawa 2020, t. 1, s. 218-229. Por. A. Radwan, T. Regucki, *The possibilities for and barriers to sustainable companies in Polish Company Law*, International and Comparative Corporate Law Journal 2015, nr 11(1), s. 59-104.

[267] Por. A. Piotrowska, 4. Finanse zrównoważone [w:] T. Długosz, K. Oplustil(red.), Publiczne prawo gospodarcze, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 10.06.2025 r.

s.f.p. w świetle obowiązującej Ustawy o finansach publicznych stanowi istotny problem dogmatyczny, wymagający rozstrzygnięcia.

Obserwowana transformacja w zarządzaniu publicznym, w którym kryteria zrównoważonego rozwoju (ESG) uzyskują status integralnego komponentu, implikuje poszerzenie zakresu zadań audytu wewnętrznego. W tym kontekście instytucja audytu wewnętrznego może odgrywać rolę kluczowego mechanizmu kontrolnego i doradczego, wspierającego proces adaptacji sektora publicznego do aktualnie obowiązujących globalnych standardów IIA. Jednak należy zaznaczyć, iż postulat objęcia audytem wewnętrznym kryteriów ESG rodzi fundamentalne pytanie dogmatyczne o granice kompetencji audytora wewnętrznego, przykładowo w odniesieniu do pytania czy ewentualne badanie np. śladu węglowego jednostki mieści się jeszcze w ramach ustawowych zadań (art. 272 Uofp z 2009r.), czy też stanowi wkroczenie w sferę merytorycznej oceny polityk publicznych.

Jednocześnie implementacja zaawansowanych rozwiązań technologicznych stanowi fundamentalny czynnik redefiniujący istotę i funkcje audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Umożliwia ona poprawę efektywności i użyteczności produktów audytu wewnętrznego[268], a w konsekwencji systematyczne zwiększanie autorytetu funkcji doradczej (f1). Należy zauważyć, że permanentny rozwój specjalistycznych kompetencji cyfrowych kadr audytorskich[269] staje się nie tylko warunkiem koniecznym dla optymalizacji działań audytorów wewnętrznych, ale przede wszystkim prawidłowego funkcjonowania samej instytucji audytu wewnętrznego[270].

Pomimo iż wspomniane raporty[271] wskazują na istotne deficyty zarówno w obszarze kompetencji cyfrowych audytorów wewnętrznych, jak i w zakresie

[268] M. Mariański, *Challenges and Problems of Local Government Finances in the Light of the French Cour des Comptes Reports as a Guide for the Polish Legislature* [w:] P. Mrkývka, J. Gliniecka, E. Tomášková, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan (red.), The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy. Conference Proceedings, Masaryk University, Faculty of Law, Brno 2018, s. 102–103.

[269] Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego (UE) 2023/1816 z dnia 10 maja 2023 r. zawierająca uwagi stanowiące integralną część decyzji w sprawie absolutorium z wykonania budżetu ogólnego Unii Europejskiej za rok budżetowy 2021, sekcja II – Rada Europejska i Rada, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej z 29 września 2023 r., L 242/37, art. 39–40. Por. też Institute of Internal Auditors, *How does digitalization change the role and way of working of internal audit: an exploratory overview*, https://www.iia.nl/SiteFiles/Articles/iia_digitalisering_onderzoek_ENG_online.pdf, dostęp: 16.06.2025 r., s. 1-22.

[270] N. Betti, G. Sarens, I. Poncin, *Effects of digitalisation of organisations on internal audit activities and practices*, Managerial Auditing Journal 2021, t. 36, nr 6, https://dial.uclouvain.be/pr/boreal/object/boreal%3A254313/datastream/PDF_01/view, dostęp: 16.06.2025 r., s. 872-883.

[271] Np. OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana…, op.cit.*

dostępności nowoczesnych narzędzi[272], przyszłość audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym (w tym s.f.p.) jest nierozerwalnie związana z integracją zaawansowanych technologii. Posiadają one bowiem potencjał do zainicjowania przełomowych zmian o charakterze prawno-organizacyjnym. Technologie takie jak sztuczna inteligencja (AI) i automatyzacja procesów (RPA) mogą w sposób wymierny podnieść efektywność czynności doradczych, o których mowa w art. 272 ust. 1 Uofp[273], poprzez dostarczanie obiektywnych argumentów, opartych na danych. Tym samym mogą one kreować i wzmacniać normatywną pozycję audytora wewnętrznego jako strategicznego partnera dla kierownika jednostki. Inicjatywy legislacyjne i wdrożeniowe Ministerstwa Finansów, związane z systemem „eAudyt"[274] oraz jego integracja z ogólnokrajowymi platformami komunikacji elektronicznej, stanowią instytucjonalną podstawę dla tej transformacji, wpisując się w strategiczny proces cyfryzacji administracji publicznej w Polsce.

Podsumowując, należy zaznaczyć, iż mimo potencjalnych korzyści wynikających z implementacji najnowocześniejszych rozwiązań, konieczne jest zwrócenie uwagi na przykładowe zagrożenia związane z tym procesem. Powstaje np. kwestia odpowiedzialności za szkody lub naruszenia dyscypliny finansów publicznych wygenerowane przez autonomiczne algorytmy służące realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego w s.f.p. Zauważalna jest bowiem w tym kontekście systemowa luka w obowiązującym prawie. Dogmatyczna konstrukcja odpowiedzialności publicznoprawnej, oparta jest bowiem na subiektywnej winie człowieka. Forma unormowań w tym zakresie całkowicie nie przystaje do aktualnych realiów technologicznych, stwarzając realne ryzyko powstania strefy braku odpowiedzialności w sektorze publicznym.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że każde z trzech zidentyfikowanych wyzwań *de lege lata* potwierdza, że obowiązujący model normatywny audytu wewnętrznego jest niewystarczający do sprostania nie tylko współczesnym, lecz również nadchodzącym wyzwaniom zarządczym i technologicznym, co bezpośrednio wzmacnia główną hipotezę badawczą (H) niniejszej dysertacji. Analiza prognozowanych kierunków rozwoju audytu wewnętrznego, zwłaszcza w kontekście implementacji technologii zaawansowanych

[272] Ibidem, s. 88-89.
[273] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
[274] Platforma elektronicznej wymiany informacji w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych e-Audyt, https://www.gov.pl/attachment/801a8ace-8a6c-415a-a30d-c267a9548b40, dostęp 02.10.2025 r.

(AI, RPA) oraz nowych standardów zarządczych (ESG), stanowi zatem ostateczny test adekwatności obowiązujących regulacji. Założenie, że sztuczna inteligencja będzie jedynie wspierać realizację zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji RP) w ramach funkcji zapewnienia zgodności (f5), wymaga skonfrontowania z podejściem przeciwnym, akcentującym potencjalne zagrożenia normatywne wynikające z algorytmizacji procesów decyzyjnych, w tym ryzyka utraty transparentności, trudności weryfikacyjnych oraz możliwości powstania nowych, nieuregulowanych stref braku odpowiedzialności.

2.7. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza historyczno-prawna dowodzi, iż geneza instytucji audytu sięga starożytności. Już wówczas jej pierwotna *ratio legis* była ściśle określona: polegała na weryfikacji ksiąg finansowych i sprawozdań pod kątem ich zgodności ze stanem faktycznym oraz obowiązującymi normami. Warto zauważyć, że od audytorów wymagano wówczas posiadania specjalistycznej wiedzy w dziedzinie rachunkowości, jako że warunkowała ona efektywność identyfikacji nieprawidłowości. Tak zdefiniowany, pierwotny normatywny kształt audytu pełnił funkcję *stricte* prewencyjną, zorientowaną na ochronę majątku. Należy podkreślić, że weryfikacja ta nie stanowiła jeszcze autonomicznej funkcji publicznej, lecz była elementem zarządu nad mieniem (publicznym bądź prywatnym), stanowiąc jednocześnie narzędzie realizacji prawa własności jak i instytucjonalną gwarancję rzetelności zarządczej.

Co istotne, z dogmatycznego punktu widzenia, historyczne zogniskowanie na obiektywnej, zewnętrznej weryfikacji zdeterminowało chronologicznie wcześniejszy rozwój normatywny audytu zewnętrznego[275]. Tymczasem audyt wewnętrzny, w rozumieniu funkcji zintegrowanej z organizacją, przez stulecia pozbawiony był jakiejkolwiek autonomii normatywnej czy podmiotowości, pozostając niesformalizowanym elementem *dominium* właściciela lub władcy.

Transformacja normatywnej treści funkcji i celów audytu wewnętrznego została zdeterminowana dopiero przez czynniki zaistniałe w epoce rewolucji przemysłowej, takie jak wzrost skali i złożoności operacji gospodarczych oraz postępująca instytucjonalna separacja funkcji właścicielskich od zarządczych. W konsekwencji *ratio legis* audytu

[275] B.R. Kuc, Audyt wewnętrzny- teoria i praktyka, Warszawa 2002, s. 119.

wewnętrznego uległo ewolucji: z funkcji ochronnej przekształciło się w mechanizm wsparcia zarządczego, zorientowany na ocenę ryzyka i adekwatność kontroli[276].

Należy poczynić istotne zastrzeżenie, iż współczesny normatywny kształt audytu wewnętrznego, jego cele oraz zasady - przede wszystkim niezależność i obiektywizm - nie zostały pierwotnie ukształtowane przez normy prawa powszechnie obowiązującego. Zostały one bowiem wypracowane w drodze profesjonalnej kodyfikacji, w ramach standardów międzynarodowych, stanowiących klasyczny przykład regulacji typu *soft law*, w szczególności poprzez standardy IIA. W efekcie, rzeczony korpus norm *soft law* wykreował wzorcowy model normatywny audytu wewnętrznego. Zdefiniował on bowiem podstawy jego autonomii funkcjonalnej, cele (takie jak dodawanie wartości i usprawnianie operacji) oraz metodykę pracy. Tym samym zasady takie jak niezależność, obiektywizm, merytoryczne kompetencje[277] czy profesjonalizm przestały być jedynie postulatami, lecz stały się rdzeniem normatywnym tej instytucji i warunkiem jej istnienia.

Ta ewolucja - od prostej ochrony mienia do złożonego systemu wsparcia zarządczego opartego na *soft law* - nabiera szczególnego znaczenia w kontekście sektora finansów publicznych. Wprowadzenie audytu wewnętrznego do administracji publicznej nie jest bowiem jedynie technicznym wdrożeniem narzędzia zarządczego. Jest to proces recepcji (przejęcia) ukształtowanego wcześniej wzorca normatywnego *soft law* i jego implementacji w systemie norm prawa publicznego, w przypadku Polski przede wszystkim do ustawy o finansach publicznych.

W ten sposób audyt wewnętrzny stał się jedną z kluczowych gwarancji instytucjonalnych realizacji fundamentalnych zasad ustrojowych. Jego celem jest bowiem zapewnienie, iż dysponowanie środkami publicznymi odbywa się nie tylko efektywnie (co oznacza ochronę wartości publicznej[278]), ale przede wszystkim zgodnie z zasadami legalizmu, celowości i gospodarności. Zasady te łącznie realizują zasadę zaufania obywateli do państwa, wywodzoną z artykułu 2 Konstytucji RP.

Przedstawione podsumowanie szczegółowo ujawnia fundamentalne znamię współczesnego audytu wewnętrznego: jego model nie został ukształtowany przez

[276] S. Ramamoorti, *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, The Institute of Internal Auditor s Research Foundation, Altamonte Springs, Florida 2003, 1, s. 2- 20, https://ecommons.udayton.edu/cgi/v iewcontent.cgi?article=1028&context=books, dostęp: 16.06.2025 r.

[277] J. Przybylska, J. Trebecki, W. Rydzak, *Skuteczna komunikacja w audycie wewnętrznym - podsumowanie badań*, s. 11- 26. https://www.researchgate.net/publication/348010006_Skuteczna_komunikacja_w_audy cie_wewnetrznym_-_podsumowanie_badan, dostęp: 08.12.2024.

[278] Składnikami organizacji publicznej, na które audyt wewnętrzny może mieć wpływ są m.in. struktura organizacyjna, zasoby ludzkie, elementy gospodarki finansowej, itp.

ustawodawcę, lecz przez normy *soft law* o genezie prywatnej, które dopiero wtórnie podlegały recepcji do prawa publicznego. Taka strukturalna odmienność źródeł rodzi poważne implikacje normatywne, gdyż implementacja instytucji wywodzącej się z tradycji *common law* i celów właściwych sektorowi prywatnemu wymaga szczególnej ostrożności, wnikliwości oraz dostosowania do realiów administracji publicznej w systemie *civil law.* Adaptacja ta musi z jednej strony wykorzystać potencjał doradczy i zarządczy audytu wewnętrznego, z drugiej zaś zabezpieczyć niezbędne gwarancje. W szczególności gwarantować niezależność, obiektywizm oraz funkcjonalną autonomię audytora - tak, aby uniknąć antynomii między celami i funkcjami właściwymi sferze publicznej i prywatnej.

Przedstawiona ewolucja normatywna stanowi zatem niezbędny punkt wyjścia dla kluczowego problemu badawczego, który zostanie podjęty w dalszej części dysertacji. Analizie dogmatyczno-prawnej poddana zostanie adekwatność polskich regulacji dotyczących audytu wewnętrznego w s.f.p. Ocenie poddane zostanie w szczególności to, czy polski ustawodawca, dokonując recepcji audytu wewnętrznego, dokonał jedynie fasadowej implementacji, czy też w pełni zaimplementował jego istotę normatywną umożliwiając realizację funkcji i celów audytu wewnętrznego.

Rozdział III

3. Normatywna i interdyscyplinarna analiza instytucji audytu wewnętrznego

3.1. Wprowadzenie

Analiza historycznych i systemowych determinant, które ukształtowały ramy normatywne audytu wewnętrznego, przeprowadzona w poprzednim rozdziale, stanowi merytoryczną podstawę do podjęcia pogłębionej, dogmatyczno-prawnej analizy tej instytucji. W niniejszym rozdziale podjęto zatem próbę wszechstronnego zbadania audytu wewnętrznego w s.f.p., ujmując go w szerokim kontekście normatywnym, organizacyjnym i funkcjonalnym.

Zasadniczym celem poznawczym stała się rekonstrukcja i ocena treści norm prawnych składających się na instytucję audytu wewnętrznego w s.f.p. w Polsce. Uznano to za niezbędny etap badawczy poprzedzający jej weryfikację empiryczną. Przy czym kluczową oś przyjętej koncepcji stanowi analiza ewolucji paradygmatu audytu wewnętrznego od tradycyjnego, weberowskiego modelu zorientowanego na zgodność z procedurami - określanego mianem „kultury przestrzegania regulacji", ku nowoczesnej koncepcji audytu efektywnościowego, którego istotę oddaje triada oszczędności, wydajności i skuteczności (reguła 3E - *ang. economy, efficiency, effectiveness*)[279]. Ta istotna transformacja, polegająca na przejściu od *„kultury*

[279] Badanie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej jest fundamentalnie powiązane z zasadą 3E, gdyż stanowi o aplikacji tej zasady w kontekście praktyki systemu kontroli wewnętrznej. E - Economy (Gospodarność / Ekonomiczność/Adekwatność), E - Efficiency (Efektywność), E - Effectiveness (Skuteczność) Audytor wewnętrzny, badając te trzy aspekty kontroli, w istocie ocenia system kontroli przez pryzmat gospodarności, efektywności i skuteczności, wspierając tym samym jednostkę s.f.p. w działaniu, zgodnie z zasadą 3E. Badania tego typu wspierają funkcję prewencyjną audytu wewnętrznego (f6), ponieważ dotyczą odpowiedzialności za środki publiczne i efektywne świadczenie usług publicznych., zob. też Naczelna Izba Kontroli, Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone Kryteriom Kontroli Najwyższej Izby Kontroli w świetle Konstytucji RP i Ustawy o NIK, https://www.nik.gov.pl/plik/id,1755.pdf, dostęp: 10.06.2025 r., s.26- 28 oraz A. Kmieciak, Efektywna komunikacja – Informowanie o wynikach zadań audytowych, s. 2-28 https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=38be197f-5246-4db3-bed1-42dbae0d7ca6&groupId=764034, dostęp: 10.06.2025 r., OECD, *Performance auditing in Poland: Best practices*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris 2024, s. 3, 6-10 i nast. https://doi.org/10.1787/34e2353d-en., dostęp 06.06.2025 r., U. K. Zawadzka- Pąk, *3.3. Część sprawnościowa w budżecie zadaniowym* [w:] U. K. Zawadzka- Pąk, G. Michalczuk, J. M. Salachna (red.), *Usprawnianie zarządzania w samorządzie*

stosowania przepisów” do *„kultury osiągania rezultatów”*, stanowi, jak się wydaje centralne wyzwanie dla polskiego prawa, w szczególności prawa finansowego.

Rozważania podjęte w tej części pracy przeprowadzono w sposób uporządkowany, odzwierciedlający strukturę niniejszego rozdziału. W pierwszej kolejności przedstawiono normatywne uzasadnienie przyjętej koncepcji badawczej (pkt 3.2 pracy). Następnie zarysowano kontekst międzynarodowy (pkt 3.3 pracy), po czym dokonano szczegółowej analizy kluczowych unormowań zawartych w Ustawie o finansach publicznych (pkt 3.4 pracy) oraz w standardach audytu wewnętrznego (pkt 3.5 pracy). W dalszej kolejności dogmatycznej analizie poddano normatywne atrybuty, rolę i funkcje samego audytora wewnętrznego (pkt 3.6 pracy). Następnie, dokonano zasadniczej dla rozprawy, systematycznej, dogmatyczno-prawnej analizy instytucji audytu wewnętrznego w perspektywie funkcji i celów. Analizę tę ukierunkowano na ocenę adekwatności obowiązujących regulacji (pkt 3.7 pracy). Całość rozważań teoretycznych zamyka synteza wniosków teoretycznych (pkt 3.8 pracy).

Należy podkreślić, iż niniejszy rozdział pełni w całościowej strukturze pracy kluczową funkcję[280], stąd jego objętość jest najbardziej obszerna ze wszystkich części rozprawy. Przeprowadzona w tej części dogmatyczno-prawna analiza instytucji audytu wewnętrznego oraz zrekonstruowany na jej podstawie model teoretyczny, zwieńczony syntetycznym podrozdziałem (3.8), posłużą w finalnym, czwartym rozdziale jako teoretyczny punkt odniesienia dla weryfikacji i oceny danych uzyskanych w toku badań empirycznych. Dopiero bowiem konfrontacja ujęcia normatywnego (w perspektywie *de lege lata* oraz sformułowanych rekomendacji) z płaszczyzną faktycznego funkcjonowania audytu wewnętrznego pozwoli na sformułowanie pełnej i merytorycznie uzasadnionej odpowiedzi na główne pytanie badawcze postawione w niniejszej dysertacji tj. *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego, są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”*.

terytorialnym poprzez budżet. Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego do budżetu efektów, Warszawa 2017, LEX/el., dostęp: 15.07.2025 r.

[280] Z tego też powodu jest to rozdział najbardziej obszerny w całej rozprawie.

3.2. Normatywne uwarunkowania audytu wewnętrznego- dogmatyczna identyfikacja celów, funkcji i obszarów problemowych wraz z uzasadnieniem przyjętej koncepcji heurystycznej

Niniejsza część opracowania stanowi próbę rekonstrukcji i usystematyzowania determinant, które, jak się wydaje, ukształtowały normatywny wymiar audytu wewnętrznego. Przyjęty we wstępie schemat konceptualny, oparty na *„matrycy korelacji normatywnych"*, ma stanowić podstawę dla należytego zrozumienia i interpretacji rozważań dotyczących normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w s.f.p. w Polsce. Prowadzony dyskurs ma bowiem na celu nie tylko usystematyzowanie i wyjaśnienie przyjętych założeń badawczych, lecz także transparentne wskazanie ograniczeń przyjętej konstrukcji metodologicznej. Kreśli on możliwie kompleksową perspektywę badawczą, stanowiąc jednocześnie wstęp do pogłębionej analizy dogmatycznej, uzupełnionej w niezbędnym zakresie weryfikującą analizą empiryczną, która zostanie przedstawiona w kolejnej części pracy.

Należy przy tym zważyć, iż pomimo wartości systematyzującej i potencjału analitycznego, przyjęty schemat konceptualny charakteryzuje się pewnymi, nieuniknionymi ograniczeniami, na które (w toku analizy) zwrócono szczególną uwagę. Przyjęta formuła badań, zapewniając pożądaną przejrzystość wywodu, wymusza bowiem pewne uproszczenia interpretacyjne złożonej natury normatywnych aspektów audytu wewnętrznego. Redukcja celów i funkcji do zwięzłych kategorii w przyjętym modelu badawczym może w istocie stwarzać wrażenie pomijania istotnych niuansów i kontekstowych uwarunkowań audytu wewnętrznego w jego dynamicznym otoczeniu prawnym i organizacyjnym. Przykładowo, kondensacja celu *„Wsparcie ministrów i kierowników jednostek..."* (c1) do funkcji *„Wspierająca funkcja doradcza"* (f1) może nie oddawać w pełni szerokiego zakresu działań wspierających, wykraczających poza doradztwo *sensu stricto*. Konsekwencją tego uproszczenia może być potencjalne uwypuklenie wagi tych normatywnych aspektów audytu wewnętrznego, które są łatwe do skategoryzowania, kosztem marginalizacji innych, być może istotnych, lecz trudniej mierzalnych kwestii.

Jednocześnie należy podkreślić, że przyjęty model badawczy oparty na matrycy korelacji funkcji i celów został przygotowany świadomie jako propozycja systematyzująca i stanowiąca wstęp do dalszych rozważań natury dogmatyczno-historycznej i dogmatyczno-prawnej, również w perspektywie komparatystycznej.

Przyjęto bowiem założenie, że uproszczenie jest nieuniknioną cechą każdego modelu teoretycznego w naukach prawnych, ponieważ polega na świadomej selekcji cech relewantnych dla danego celu badawczego. Podjęto staranie, aby model, mimo uproszczeń, posłużył do heurystycznego uporządkowania kluczowych problemów badawczych, a w konsekwencji do adekwatnego opisu i wyjaśnienia badanego problemu prawnego w zakresie istotnym dla oceny adekwatności i efektywności normatywnej regulacji audytu wewnętrznego.

Kolejnym zidentyfikowanym ograniczeniem może być także pozorna linearność i sztywność zaproponowanego schematu. Dążąc do minimalizacji tego ryzyka, w części empirycznej, bazującej na badaniach ilościowych i jakościowych, zastosowano pytania otwarte. Pozwoliło to na uzyskanie możliwie najszerszej syntezy opinii respondentów jako materiału empirycznego dla oceny prawa w praktyce eksperckiej. Dodatkowo, dla zapewnienia spójności procesów indukcji i dedukcji, analityczną *„matrycę korelacji normatywnych"* potraktowano jako narzędzie heurystyczne, zarówno dla prowadzonych rozważań teoretycznych, jak i empirycznych. Należy podkreślić, że wynika to w szczególności z faktu, iż w opracowaniu nie przyjęto założenia o istnieniu sztywnych, deterministycznych powiązań przyczynowo - skutkowych między funkcjami a celami (co byłoby podejściem redukcjonistycznym), lecz zbadano korelacje i zależności w świetle obowiązujących norm, ich wykładni oraz praktyki stosowania. Przyjęte podejście pozwoliło na uwzględnienie złożoności zjawisk prawnych. Jednocześnie, zastosowanie pytań otwartych w badaniach empirycznych było próbą częściowego przezwyciężenia ograniczeń modelu, poprzez zebranie danych odsłaniających te aspekty normatywne, które mogą nie mieścić się w predefiniowanych kategoriach, dostarczając cennego materiału do dalszej refleksji dogmatycznej i rozszerzenia zakresu badawczego.

Koncentracja niniejszego opracowania na aspektach normatywnych determinowała bowiem konieczność dokonania zawężającej klasyfikacji zagadnień pod kątem ich istotności dla przyjętego celu badawczego oraz ich bezpośredniego lub pośredniego umocowania w obowiązujących przepisach prawa *lex lata* i uznanych standardach „*soft law"*. Ich ocena adekwatności (wystarczalności)[281] i efektywności (skuteczności)[282] normatywnej może być bowiem dokonywana w przyjętej dogmatyczno-prawnej metodologii.

[281] Zob. K. Opałek, J. Wróblewski, Zagadnienia teorii prawa, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969, s. 193-195.
[282] Zob. S. Wronkowska, Z. Ziembiński, Zarys teorii prawa, Poznań 2001, s. 56, 209-210.

Należy przy tym zaznaczyć okoliczność, iż zdefiniowany w ramach przyjętej matrycy analitycznej zestaw celów i funkcji nie wyczerpuje pełnego spektrum zadań i ról audytu wewnętrznego w s.f.p. Został on bowiem skonstruowany wyłącznie na potrzeby niniejszej analizy dogmatyczno-prawnej, i z konieczności uzyskania przejrzystości opracowania, świadomie abstrahuje od niektórych jego wymiarów. Jako przykłady takich pominięć wskazać można funkcję edukacyjną, rolę w budowaniu kultury organizacyjnej opartej na wartościach (np. kultury *compliance* czy etyki służby publicznej), czy potencjał funkcji innowacyjnej audytu wewnętrznego (np. w promowaniu nowych rozwiązań zarządczych). Jednak należy zastrzec, iż zagadnienia o charakterze bardziej socjologicznym, psychologicznym czy prakseologicznym, uznane na obecnym etapie rozważań za wątki poboczne, stanowiły jedynie uzupełnienie dla głównego celu badań (tj. analizie normatywnych aspektów audytu wewnętrznego) oraz zostały ukazane w szerszym kontekście systemowym i interdyscyplinarnym.

Kolejnym zagadnieniem, związanym z przyjętym schematem, jest ryzyko nieostrości lub wieloznaczności pojęciowej samych kategorii analitycznych, mogące prowadzić do niejasności i różnych interpretacji. Przykładem jest pojęcie *„efektywność kontroli zarządczej”*, które może być interpretowane w różnorodny sposób (np. w ujęciu ekonomicznym, prawnym lub organizacyjnym). Jednak w toku dalszych rozważań, poszczególne funkcje i cele zostały poddane niezbędnemu dookreśleniu i przedstawione w szerszym kontekście dogmatyczno-prawnym. Wydaje się, iż zabieg ten pozwolił na doprecyzowanie przyjętej płaszczyzny znaczeniowej, minimalizując tym samym ryzyko dowolności interpretacyjnej oraz zapewniając spójność rozważań.

W kontekście niniejszej pracy, konieczne było przyjęcie roboczych definicji dla takich pojęć jak adekwatność (wystarczalność) normatywna[283] (rozumiana jako wystarczalność norm do osiągnięcia celu) czy efektywność normatywna (skuteczność)[284] (rozumiana jako zdolność norm do wywoływania pożądanych skutków w rzeczywistości), aby zapewnić spójność i jednoznaczność wywodu.

Niezależnie jednak od wskazanych uprzednio zastrzeżeń metodologicznych, należy przyjąć, iż analityczna *„matryca korelacji normatywnych”* stanowi autorską propozycję

[283] Por. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawodawstwa*, Wyd. III, Poznań 2005, s.19, 64-65. Przykładowo zasada adekwatności miała zastosowanie w prawnomocnym wyroku WSA w Warszawie z 24.07.2013 r., III SA/Wa 540/13, LEX nr 1415097; wyrok NSA z 10.06.2009 r., II FSK 228/08, LEX nr 785091; prawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 10.10.2013 r., oraz w nieprawomocnych wyrokach WSA: w Warszawie z 31.08.2016 r., III SA/Wa 2007/15, LEX nr 2153448 oraz we Wrocławiu z 30.10.2017 r., I SA/Wr 647/17, LEX nr 242636.

[284] Por. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawodawstwa*…, op.cit., s. 137,191.

systematyzacji złożonej materii normatywnej i jako kluczowe narzędzie heurystyczne opracowania służyć ma zrozumieniu przyjętej perspektywy badawczej i umożliwieniu procesu dowodzenia tezy głównej. Jej celem jest bowiem zapewnienie maksymalnej przejrzystości i spójności logicznej rozważań, pozwalającej na precyzyjne śledzenie powiązań między celami audytu, jego funkcjami a weryfikowanymi systematycznie hipotezami cząstkowymi (h1-h8) i hipotezą główną (H).

Podsumowując, należy poczynić zastrzeżenie, iż przeprowadzone badania mają charakter modelowy, co oznacza świadome uproszczenie badanej rzeczywistości normatywnej na potrzeby weryfikacji hipotezy. Jednocześnie, przyjęte korelacje, choć stanowią autorską propozycję, są w ramach niniejszego modelu traktowane jako fundamentalne i obligatoryjne dla spójności logicznej procesu badawczego.

Wiodącymi zagadnieniami podjętymi w niniejszym opracowaniu są problemy dogmatyczno-prawne w zakresie normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w s.f.p. w Polsce, ujęte w ramach wybranych tematów przedstawionych w Tabeli 1 *„Matryca korelacji normatywnych”*. Determinuje to przyjęcie w opracowaniu schematu konceptualnego, który znajduje odzwierciedlenie również w trójkolumnowej strukturze (pomocniczej) Tabeli 3 pt. *„Uzasadnienie i podstawa prawna dla zintegrowanego modelu badawczego”*, w której usystematyzowano uzasadnienia dla ośmiu przyjętych celów (c1- c8) i skorelowanych z nimi funkcji (f1-f8), pochodzących z Tabeli 1. Druga kolumna Tabeli 3, oznaczona jako *„Opis/Uzasadnienie”,* stanowi bowiem szczegółowe objaśnienie dla rzeczonych celów Tabeli 1, przy uwzględnieniu mechanizmów działania właściwych dla każdego z nich oraz ich teoretycznego znaczenia. Kolumna trzecia, zatytułowana *„Podstawa prawna”,* przedstawia natomiast normatywne umocowanie audytu wewnętrznego w obowiązującym prawie finansowym w polskim s.f.p. Odwołano się w tym miejscu, przede wszystkim do Ustawy o finansach publicznych (dalej także: Uofp z 2009r.)[285] oraz do Standardów audytu wewnętrznego (dalej: Standardy, lub Standardy IIA)[286] jako kluczowych źródeł prawa. Tym samym, w drodze analizy treści powołanych aktów prawnych, dokonano identyfikacji i rekonstrukcji kontekstu normatywnego[287] w odniesieniu do badanych celów, co znalazło swoje potwierdzenie

[285] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 z późn. zm.) dalej: Uofp z 2009 r.
[286] Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).
[287] Wedle zasad wnioskowania prawniczego., zob. M. Żbikowska, *Rola zasad procesu karnego we wnioskowaniach prawniczych*, Państwo i Prawo 2019, nr 2, s. 16-32.

także w treści Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (dalej także: Rozporządzenie metodologiczne)[288].

Potrzeba dogmatyczno-prawnej analizy normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w polskim s.f.p. wypływa także z konieczności zagwarantowania prawidłowości i efektywności funkcjonowania jednostek tego sektora[289], zarówno w typowych warunkach działania państwa, jak i w stanach nadzwyczajnych oraz innych sytuacjach kryzysowych[290]. Dostrzeżono bowiem, iż audyt wewnętrzny może służyć jako instrument wzmacniający odporność poszczególnych podmiotów publicznych poprzez dostarczanie obiektywnych ocen i zaleceń dotyczących adekwatności kontroli zarządczej[291] oraz zdolności adaptacyjnych organizacji.

W konsekwencji, zasadne wydaje się przyjęcie argumentacji, że audyt wewnętrzny ma znaczący potencjał, aby przyczynić się zarówno do wzmocnienia odporności audytowanych instytucji (np. na zakłócenia w funkcjonowaniu systemów kontroli zarządczej) jak i całościowego wzmocnienia organizacyjnego w zakresie funkcjonowania w warunkach zakłóceń (np. pandemii, cyberataku, kryzysu ekonomicznego). Adaptacja do dynamicznie zmieniających się zagrożeń może bowiem stać się kluczowa dla ciągłości działania państwa. Założono bowiem, iż audyt wewnętrzny, oceniając np. systemy kontroli zarządczej (f8) i wspierając zarządzanie ryzykiem (f4), w tym ryzykiem operacyjnym i strategicznym, może odgrywać szczególną, prewencyjną rolę w budowaniu zarówno owej odporności jak i ogólnego poziomu bezpieczeństwa państwa[292].

---

[288] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. W sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 506), dalej także: Rozporządzenie metodologiczne.

[289] Zob. B. Dolnicki, *Rozdział 1 Zagadnienia wprowadzające*, 1.1.Czynniki służące sprawności działania administracji samorządowej [w:] B. Dolnicki (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Warszawa 2019, LEX\el., dostęp: 04.11.2025 r.

[290] Szczególnie w sytuacjach krytycznych., zob. P. Sokal [w:] *Ustawa o* zarządzaniu *kryzysowym. Komentarz*, Warszawa 2022, LEX/el., dostęp: 20.06.2025 r., art. 17.

[291] W świetle ładu organizacyjnego (ang. *governance*) oraz w obliczu deficytów systemowych w funkcjonowaniu podmiotów publicznych, szczególną rolę przypisuje się funkcjom doradczym. Koncentracja tych funkcji na strategicznych obszarach interwencji publicznej jest warunkiem tworzenia wartości dodanej, rozumianej jako podniesienie efektywności i gospodarności w realizacji zadań publicznych., zob. P. Sołtyk, *Zarządzanie ryzykiem jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego*, Finanse Komunalne 2009, nr 3, s. 60-69, por. też A. Milewska-Zawada, *Zarządzanie ryzykiem w audycie wewnętrznym - wybrane zagadnienia*; *Szkoła Główna Handlowa w Warszawie*, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku. Nauki Ekonomiczne 2017, t. 25, s. 401-412.

[292] A. Słomczyńska, *Prawne i ekonomiczne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego podczas COVID-19 ..., op.cit.*

TEORETYCZNE CELE SZCZEGÓŁOWE	OPIS/UZASADNIENIE	PODSTAWA PRAWNA
(c1) Wspiera ministrów i kierowników jednostek w realizacji celów i zadań oraz zapewnia funkcję doradczą[293]	Audyt wewnętrzny, poprzez niezależną ocenę kontroli zarządczej oraz pełnioną funkcję doradczą opartą na analizie procesów, wspiera kierownictwo w realizacji celów[294], identyfikując obszary wymagające usprawnień i formułując rekomendacje służące zwiększeniu efektywności jednostki.[295]	Ustawa o finansach publicznych[296]: art.272 ust. 1, art.272 ust. 2, art.279; Standardy audytu wewnętrznego: 1000, 2000, 2010, 2010.C1, 2110, 2120, 2120.C1, 2120.C3, 2130, 2210.C1, 2210.C2, 2220.A2, 2500.C1[297]; Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu[298]
(c2) Zapewnia przejrzystość procesów zarządczych[299]	Audyt wewnętrzny jako zobiektywizowana działalność oceniająca, przyczynia się do podniesienia poziomu transparentności zarządczej, dostarczając kierownictwu jednostki rzetelnych informacji o ładzie organizacyjnym i mechanizmach kontrolnych. Chociaż, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, transparentność publiczna (zewnętrzna) wyników audytu podlega ograniczeniom w celu ochrony procesu zarządczego[300], to właśnie poprzez wzmocnienie	Ustawa o finansach publicznych: art.68 ust. 1, art.68 ust. 2, art.175 ust. 1, art.272 ust. 1, art.272 ust. 2; art.284 ust.1; Standardy audytu wewnętrznego: 2110, 2120, 2130, 2200, 2330, 2330.A1

[293] P. Sołtyk, *Problematyka oceny działalności audytu wewnętrznego w* jednostkach *samorządu terytorialnego w świetle postulatów standardów zawodowych*, Finanse Komunalne 2017, nr 12, s. 64.

[294] (…) *„audytorzy nie mogą wykonywać zadań doradczych, których wykonywanie prowadziłoby do przyjęcia przez nich obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.”,* T. Stręk [w:] K.W. Baran (red.), *Ustawa o Państwowej Inspekcji Pracy.* Komentarz, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r. art. 18.

[295] Jak stanowi Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 27 września 2011 r., sygn. i SA/Rz 470/11, Legalis nr 374329: *„w ramach audytu wewnętrznego osoba świadcząca usługi będzie dokonywać zarówno oceny, jak i doradztwa. Jakiekolwiek rozdzielenie tych czynności na gruncie innych przepisów nie oznacza rozróżnienia form świadczenia usług w ramach audytu wewnętrznego, lecz ma charakter porządkowy, definiujący”*.

[296] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

[297] Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

[298] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 506).

[299] Por. Z. Dobrowolski, *2. Sprawność, zasady i funkcje audytu* [w:] K. Zając (red.), Audyt. *Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp:10.10.2025 r.

[300] Należy dokonać pryncypialnego rozróżnienia. Orzeczenie TK, ograniczając publiczny dostęp do dokumentacji audytowej, chroni autonomię decyzyjną organów władzy. Nie niweczy to jednak fundamentalnej zmiany, jaką audyt wprowadził w zakresie transparentności wewnętrznej. Przed jego instytucjonalizacją, przepływ obiektywnych informacji o ryzykach i słabościach kontroli zarządczej był często zaburzony. Audyt stworzył sformalizowany kanał informacyjny, który znacząco zwiększył widoczność procesów dla samego kierownictwa, co stanowi istotę tezy badawczej (h2). W przedmiotowym orzecznictwie podkreśla się, iż *„prawo dostępu do informacji publicznej zawartej w dokumentach audytowych może podlegać ograniczeniu*” oraz *„w toku podejmowanych czynności audytor sporządza szereg dokumentów o mniej lub bardziej roboczym charakterze. Dokumentacja robocza ma istotne znaczenie dla zachowania standardów rzetelności i przejrzystości działań podejmowanych przez audytora, zawarte w niej informacje nie mają jednak stanowczego i przesądzającego charakteru. […] Również*

	transparentności wewnętrznej audyt realizuje swój cel, zwiększając racjonalność i wiarygodność decyzji zarządczych.	
(c3) Zapewnienia weryfikowalność odpowiedzialności[301]	Audyt wewnętrzny, poprzez systematyczne dokumentowanie i obiektywną analizę procesów, generuje zobiektywizowane przesłanki faktyczne, które są niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania mechanizmów odpowiedzialności. Chociaż audyt wewnętrzny sam w sobie nie stanowi organu jurysdykcyjnego, jego ustalenia mogą w istotny sposób ułatwić i precyzować działanie właściwych organów[302], umożliwiając im skuteczne przypisanie odpowiedzialności na podstawie rzetelnego materiału dowodowego.	Ustawa o finansach publicznych: art.69, art.175 ust. 1, Art.272 ust. 1; Standardy audytu wewnętrznego: 2330, 2330.A1, 2330.A2, 2330.C1, 2440, 2440.A1, 2440.A2, 2440.C1, 2440.C2
(c4) Identyfikuje i wspiera zarządzanie ryzykiem[303]	Audyt wewnętrzny, poprzez systematyczną ocenę procesów zarządzania ryzykiem, identyfikuje potencjalne zagrożenia dla realizacji celów jednostki. Analiza ryzyka i ocena adekwatności mechanizmów kontrolnych umożliwiają wczesne reagowanie na ryzyko[304] i minimalizację jego skutków. Ponadto, ocena ryzyka oszustwa wspiera ochronę przed nieprawidłowościami w tym obszarze[305].	Ustawa o finansach publicznych: art.68 ust. 2 pkt. 7, art.272 ust. 1; Standardy audytu wewnętrznego: 1210.A2, 2010, 2010.A1, 2010.C1, 2120, 2120.A1, 2120.A2, 2120.C1, 2120.C2, 2210.A1, 2210.A2
(c5) Zapewnia zgodność działań organizacji z obowiązującymi regulacjami prawnymi	Audyt wewnętrzny, poprzez ocenę zgodności z przepisami prawa, standardami i procedurami wewnętrznymi, zapewnia, że działalność jednostki jest prowadzona zgodnie z obowiązującym porządkiem prawnym, wzmacniając wiarygodność procesu kontroli wewnętrznej. Z kolei działanie audytorów wewnętrznych zgodnie z Kodeksem	Ustawa o finansach publicznych: art.68 ust. 2, art.175 ust. 1, art.272 ust. 1, art.273 ust. 1, art.286 ust. 1; Standardy audytu wewnętrznego: 1220, 2110.A1, 2120.A1, 2130.A1,

wymieniane przez wnioskodawcę sprawozdanie z wykonania zadania audytowego nie ma charakteru informacji publicznej.", Wyrok TK z 9.04.2015 r., K 14/13, OTK-A 2015, nr 4, poz. 45.

[301] Audyt wewnętrzny- odnosi się do instytucji, w której wykonuje zadania o charakterze wewnętrznym, ale zakres jego ustaleń może się odnosić zarówno do odpowiedzialności indywidualnej jak i instytucjonalnej., zob. M. Kośmicka, *2.Odpowiedzialność instytucjonalna, 3.Odpowiedzialność indywidualna* [w:] Odpowiedzialność za naruszenie przepisów PZP, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 06.06.2025 r.

[302] Kluczowe jest tu rozróżnienie fazy ustalania stanu faktycznego od fazy przypisania odpowiedzialności prawnej. Audyt operuje w tej pierwszej sferze. Dostarczając walidowanych informacji, minimalizuje ryzyko arbitralności w drugiej fazie, co bezpośrednio przekłada się na realizację tezy (h3), iż proces ustalania odpowiedzialności staje się łatwiejszy i bardziej precyzyjny. Bez materiału poaudytowego byłby on często oparty na niekompletnych lub stronniczych danych. Przy czym odpowiedzialność rozumie się: *„Zgodnie z art. 19 ust. 1 uondfp, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. W dniu popełnienia czynu zarzucanego.",* Orzeczenie GKO z 24.05.2018 r., BDF1.4800.32.2018, LEX nr 2592210.

[303] P. Sołtyk, *Założenia organizacyjne audytu wewnętrznego ksiąg rachunkowych jednostki samorządu terytorialnego,* Finanse Komunalne 2015, nr 6, s. 63.

[304] *„Wynik analizy ryzyka stanowi lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniająca ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka.",* G. Michalczuk [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 06.08.2025 r., art. 283.

[305] Zob. A. Judkowiak, B. Zaleska, *Wybrane zagadnienia dotyczące ryzyka w audycie wewnętrznym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2009, nr 16, s.108-119.

i standardami branżowymi[306]	etyki ma na celu zagwarantowanie rzetelności i obiektywizmu ocen[307].	2210.A2, 2210.A3, 2431, 2440.A2, 2440.C1, 2440.C2
(c6) Służy ochronie majątku instytucji[308]	Audyt wewnętrzny ocenia mechanizmy kontrolne mające chronić aktywa, jednak jego normatywne umocowanie i metodologia koncentrują się na ocenie ryzyka systemowego, a nie na prowadzeniu czynności o charakterze dochodzeniowo-śledczym. Ta inherentna cecha konstrukcyjna audytu sprawia, że jego zdolność do ograniczania ryzyka celowych i umiejętnie maskowanych nadużyć finansowych jest systemowo ograniczona[309].	Ustawa o finansach publicznych: art.68 ust. 2, art.175 ust. 1, art.272 ust. 1; Standardy audytu wewnętrznego: 1210.A2, 2120.A1, 2130.A1, 2220.A1
(c7) Zapewnia optymalizację i poprawę efektywności operacyjnej zasobów[310]	Audyt wewnętrzny, poprzez ocenę efektywności i wydajności operacji, procesów zarządzania ryzykiem i kontroli, identyfikuje obszary wymagające usprawnień i wspiera optymalne wykorzystanie zasobów. Rekomendacje mają na celu podniesienie efektywności działania jednostki, przysparzając wartości dodanej organizacji publicznej[311]. Audytorzy muszą uwzględniać trendy i pojawiające się zagadnienia, co pozwala na proaktywne podejście do zarządzania zasobami[312].	Ustawa o finansach publicznych: art.68 ust. 1, art.68 ust. 2, art.175 ust. 1, art.272 ust. 1, art.272 ust. 2; Standardy audytu wewnętrznego: 2030, 2120, 2130, 2201, 2201.A1, 2320

[306] Ustanowienie zasad kontroli i audytu wewnętrznego stanowi kluczowy element procedur podatkowych, determinujący efektywność funkcji *compliance*. Procedury te identyfikują branżowe ryzyka podatkowe właściwe dla danej organizacji, określają minimalne standardy weryfikacji oraz mechanizmy ich uruchamiania, niezależnie od wystąpienia oczywistych sygnałów zagrożenia. Systematyzacja działań audytu wewnętrznego minimalizuje ryzyko błędów i zapewnia większą skuteczność *compliance* niż działania reaktywne, pozbawione formalnej struktury., Ł. Kempa, *2. Sprzedaż dyrektorowi finansowemu/księgowemu/dyrektorowi podatkowemu* [w:] A. Choiński (red.), Wdrażanie procedur podatkowych w firmie, Wolters Kluwer, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 06.09.2025 r.

[307] System Zarządzania Zgodnością (CMS) to sformalizowany mechanizm służący zapewnieniu zgodności działania organizacji. Obejmuje audyty, kontrole, ocenę ryzyka oraz kanały zgłaszania naruszeń, służące monitorowaniu i weryfikacji efektywności systemu., E. Bogiel, *3. CMS jako element compliance* [w:] J. Majcher, A. Otto (red.), *Compliance. Przewodnik praktyczny*, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 06.09.2025 r.

[308] Decyzje na podstawie przeprowadzonego audytu wewnętrznego zatrzymały przyrost nieprawidłowości co do przyrostu nieopłaconych należności względem PFRON., zob. Orzeczenie GKO z 23.11.2006 r., DF/GKO-4900-83/103/06/2564, LEX nr 1724668.

[309] Standard 1210.A2 Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego wymaga od audytorów jedynie posiadania wiedzy umożliwiającej identyfikację symptomów nadużycia, a nie specjalistycznych kompetencji w zakresie jego wykrywania. Ta właśnie normatywna granica kompetencji, w połączeniu z zorientowaniem audytu na badanie procesów, a nie indywidualnych działań, stanowi o systemowej niewystarczalności tego narzędzia w proaktywnym i kompleksowym zwalczaniu przestępczości gospodarczej w sektorze publicznym, co jest istotą hipotezy (h6). Audyt identyfikuje podatności, lecz nie jest wyspecjalizowanym narzędziem do chwytania sprawców., por. Ministerstwo Finansów, *Zapewnienie niezależności audytora wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji w jednostce*, Warszawa 2016, s. 9.

[310] A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Prawo do dobrej administracji jako prawo podstawowe o randze konstytucyjnej [w:] A. Gołębiowska, P.B. Zientarski (red.), Efektywność działania administracji publicznej w Polsce, Kancelaria Senatu, Warszawa 2016, s. 11-26.

[311] W Uofp z 2009r. brakuje regulacji co do monitorowania skuteczności, jest jednak wskazanie konieczności monitorowania efektywności (art. 289 ust. 1 pkt 6 Uofp z 2009r.)., zob. A. Słomczyńska, *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID-19*…, op.cit., s. 151.

[312] Audyt wewnętrzny w administracji samorządowej powinien pełnić funkcję inicjatora zmian organizacyjnych, uwzględniając ich koszty oraz działać proaktywnie, angażując się we wszystkie obszary

(c8) Wpływa na poprawę skuteczności i efektywności kontroli zarządczej[313]	Audyt wewnętrzny, poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej, identyfikuje jej słabości i proponuje usprawnienia, co powinno podnosić jej jakość. Ocena adekwatności, skuteczności efektywności mechanizmów kontrolnych jest kluczowa dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania jednostki[314]. Przekazywanie wyników audytu kierownictwu umożliwia wprowadzenie niezbędnych zmian i ciągłe doskonalenie systemu kontroli zarządczej[315].	Ustawa o finansach publicznych: art.68 ust. 1, art.68 ust. 2, art. 69, art.175 ust. 1, art.272 ust. 1, art.272 ust. 2; Standardy audytu wewnętrznego: 2110, 2120, 2130, 2200, 2320, 2410, 2500

Tabela 3. Uzasadnienie i podstawa prawna dla zintegrowanego modelu badawczego

Źródło: opracowanie własne.

Zważywszy na powyższe uznano, iż normatywne aspekty audytu wewnętrznego stanowią fundament skutecznego i efektywnego zarządzania w s.f.p. i wymagają pogłębionej refleksji w kolejnych częściach opracowania. Z tego tytułu niniejsza analiza obejmuje zarówno wzajemne powiązania jak i potencjalne konflikty (np. między funkcją doradczą (f1), a wymogiem niezależności, czy między dominującą funkcją zgodności (f5) a niedocenianymi funkcjami ryzyka (f4) i efektywności (f7)). Ocena adekwatności regulacji odnosi się nie tylko do poszczególnych funkcji, ale także ich zdolności do harmonijnego współdziałania w ramach całego systemu audytu wewnętrznego jako podsystemu kontroli zarządczej. Uzasadnionym wydaje się zatem twierdzenie, iż zbadanie efektywności normatywnej tej synergii celów jest kluczowe dla ewentualnej oceny realnych zdolności operacyjnych s.f.p. Dlatego w dalszej części niniejszego rozdziału przedstawiono szczegółowe uzasadnienie dla przyjętego modelu badawczego, obrazując szczegółowe powiązania pomiędzy zdefiniowanymi celami, funkcjami oraz problemami badawczymi.

Punktem wyjścia dla analizy dogmatycznej pierwszego celu teoretycznego (c1), zdefiniowanego w matrycy badawczej jako wsparcie ministrów i kierowników jednostek w realizacji celów i zadań oraz zapewnienie funkcji doradczej, jest identyfikacja oraz interpretacja szeregu komplementarnych norm prawnych, które

JST, zbliżając się celami do koncepcji (ang. *Total Quality Management*-TQM.). zob. P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego - zasady ogólne*…, op.cit., s. 16.

[313] A. Słomczyńska, *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID-19*…, op.cit., s. 148-162.

[314] J. M. Salachna [w:] M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*…, op. cit., art. 69.

[315] L. Lipiec-Warzecha [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, art. 272, por. też E. Chojna-Duch, M. Kamińska [w:] *Komentarz do ustawy o Narodowym Banku Polskim [w:]* A. Mikos-Sitek, A. Nowak-Far (red.), *Prawo obrotu pieniężnego. Komentarz*, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 09.08.2025 r., art. 8.

statuują tę instytucję. Zasadnicze znaczenie przypisać należy art. 272 ust. 1 Uofp z 2009r.[316], który *expressis verbis* stanowi, że celem audytu wewnętrznego jest wspieranie kierownika jednostki. Normę tę zakwalifikowano jako normę celowościową (teleologiczną), wyznaczającą *ratio legis* całej instytucji. Jej niezbędne dopełnienie dogmatyczne stanowi art. 272 ust. 2 Uofp z 2009r.[317], precyzujący, iż realizacja rzeczonego celu następuje przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz prowadzenie czynności o charakterze doradczym. Z kolei art. 279 Uofp z 2009r.[318], regulujący kompetencje audytora wewnętrznego, stanowi normę o charakterze instrumentalnym (proceduralnym), która gwarantuje audytorowi dostęp do informacji i zasobów niezbędnych do rzetelnego świadczenia doradztwa.

Tak zrekonstruowany rys normatywny, uzupełniony regulacjami o charakterze *soft law*, w szczególności Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (IIA) oraz przepisami wykonawczymi (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego i jego szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego[319]), współtworzy kompleksową ramę normatywną dla (f1) wspierającej funkcji doradczej. Funkcja ta, jak się wydaje, stanowi w praktyce jeden z kluczowych instrumentów służących wsparciu realizacji celów kontroli zarządczej, o których mowa w art. 68 ust. 1 Uofp z 2009r. [320], w szczególności w zakresie efektywności i skuteczności działania.

W tej perspektywie rodzi się zasadnicze dla niniejszego opracowania pytanie badawcze (p1): czy obowiązujące regulacje prawne w sposób wystarczający (adekwatny) kształtują mechanizmy wsparcia (c1) i funkcji doradczej (f1)? Postawienie tego pytania wydaje się w pełni uzasadnione, zachodzi bowiem wątpliwość, iż mimo formalnego statuowania instrumentów doradczych, mogą się one okazać niewystarczające do dostarczania kierownikowi jednostki wsparcia analitycznego o charakterze

[316] M. Wolski, *2. Standardy monitorowania i oceny oraz ich realizacja względem zamówień publicznych* [w:] K. Zając (red.), Kontrola zarządcza w obszarze zamówień publicznych, Warszawa 2020, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.
[317] A. Mikos-Sitek, *A. Pojęcie audytu* [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, wyd. 16, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp:15.10.2025 r., art. 272.
[318] M. Wolski, *2. Standardy monitorowania i oceny oraz ich realizacja względem zamówień*…, op.cit.
[319] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu.
[320] A. Wójtowicz-Dawid, 1.2. Pojęcie kontroli zarządczej [w:] L. Śpiewak (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych w praktyce, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp: 10.11.2025 r.

pro futuro[321] (tj. informacji prospektywnej, wykraczającej poza ocenę *ex post*). Szczególnej analizy dogmatycznej wymaga tu zidentyfikowany *prima facie* dysonans normatywny, zachodzący między wymogiem niezależności audytora (niezbędnym dla obiektywnego doradztwa) a jego jednoczesną podległością służbową względem kierownika jednostki audytowanej[322], który jest głównym beneficjentem rzeczonego doradztwa. Wątpliwość ta prowadzi wprost do sformułowania roboczej hipotezy cząstkowej (h1) w brzmieniu: konstrukcja normatywna funkcji doradczej (f1) nie zapewnia ministrom i kierownikom adekwatnych narzędzi do realizacji celów (c1). Przyjmując perspektywę, iż norma z art. 272 ust. 1 Uofp z 2009r. [323], statuująca cel wsparcia kierownika, ma fundamentalny charakter normy celowościowej. Jej konkretyzacja normatywna następuje poprzez sprzężone z nią normy kompetencyjne (art. 272 ust. 2 z 2009r. - upoważnienie do dokonywania oceny kontroli zarządczej i świadczenia usług doradczych) oraz (art. 279 z 2009r. - gwarantujące dostęp do informacji). W świetle powyższego, analiza efektywności normatywnej, stanowiąca istotę pytania (p1), sprowadzać się będzie do zbadania, czy konstrukcja norm kompetencyjnych i instrumentalnych jest wystarczająca (adekwatna) do realizacji celu wyznaczonego przez normę teleologiczną. Postawiona hipoteza (h1) *a priori* kwestionuje tę wystarczalność, wskazując na potencjalne braki w sferze narzędziowej lub gwarancyjnej, co wyznacza główny kierunek analizy dogmatycznej w tej części opracowania.

Przechodząc do analizy dogmatycznej celu (c2), odnoszącego się do zapewnienia transparentności procesów zarządczych, w pierwszej kolejności uznano konieczność podkreślenia jego ustrojowego i systemowego znaczenia. Przyjęto bowiem, że cel (c2) jest jedną z normatywnych konkretyzacji fundamentalnej dla prawa finansowego-zasady jawności[324] oraz konstytucyjnej gwarancji demokratycznej kontroli nad władzą[325]. Normatywną podstawę dla tak rozumianego celu stanowią nie tylko ogólne standardy kontroli zarządczej (art. 68 ust. 1 i 2 Uofp z 2009r.) czy normy celowościowe samego audytu wewnętrznego (art. 272 ust. 1 i 2 Uofp z 2009r.), ale również szczegółowe

[321] Dostarczanie informacji o charakterze *pro futuro*, jest warunkiem koniecznym efektywności operacyjnej., por. A. Mikos-Sitek *A. Pojęcie audytu* [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, wyd. 16, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp:10.10.2025 r., art. 272.
[322] Art. 280 Uofp z 2009r.
[323] M. Wolski, 2. Standardy monitorowania i oceny oraz ich realizacja względem zamówień publicznych [w:] Kontrola zarządcza w obszarze zamówień publicznych…, op. cit.
[324] Art. 33 Uofp. z 2009r.
[325] Art. 61 Konstytucji RP.

regulacje proceduralne, takie jak art. 175 ust. 1 Uofp z 2009 r., odnoszący się do nadzoru i kontroli nad gospodarką finansową jednostek s.f.p., w tym obejmującej jej wymiar rachunkowy i sprawozdawczy, oraz art. 284 Uofp z 2009 r. w jego historycznym brzmieniu, który dotyczył jawności planu audytu oraz sprawozdania z jego wykonania, a tym samym stanowił istotny element regulacyjny w obszarze przejrzystości procesów kontrolnych. W konsekwencji przyjęto, że ten zespół norm ukonstytuował pierwotnie funkcję monitorowania, informowania i raportowania(f2) w s.f.p. Jednak, już na tym etapie analizy zarysowuje się kluczowy dla badań dualizm: funkcja (f2) ma gwarantować, jak się wydaje, zarówno przejrzystość wewnętrzną, realizowaną na potrzeby wsparcia kierownika jednostki (cel c1), jak i przejrzystość zewnętrzną, czyli publiczną. W tym kontekście, zasadnym staje się postawienie pytania (p2): czy unormowania dotyczące funkcji (f2) są wystarczające, aby zagwarantować realizację celu przejrzystości (c2)? Analiza ta posłuży weryfikacji postawionej w matrycy badawczej, pozytywnej hipotezy cząstkowej (h2): obowiązujące regulacje (f2) w sposób znaczący przyczyniły się do zwiększenia gwarancji przejrzystości procesów zarządczych (c2). Ograniczenia dostępu do informacji audytowej, znajdujące potwierdzenie między innymi w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego[326], tworzą jednak istotny problem natury normatywnej, między ochroną procesu zarządczego, niezbędną dla efektywności doradztwa (f1), a prawem do informacji publicznej wynikającym z art. 61 Konstytucji RP. Wymaga to starannego ważenia dóbr. Wydaje się, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ujawnia się tendencja do silniejszej ochrony wewnętrznego procesu doradczego jako elementu efektywności kontroli zarządczej, co może prowadzić do ograniczenia pełnego urzeczywistnienia przejrzystości zewnętrznej w ujęciu publicznym.

Należy jednak podkreślić, że transparentność jako cel (c2) jest ściśle powiązana z materialnymi standardami kontroli zarządczej, w szczególności z zasadą rzetelności sprawozdań (art. 68 ust. 2 pkt 3 Uofp z 2009r.) oraz efektywności przepływu informacji (art. 68 ust. 2 pkt 6 Uofp z 2009r.). Funkcja (f2) jest zatem głównym narzędziem normatywnym służącym weryfikacji stopnia implementacji tych zasad w praktyce. W konsekwencji, pytanie (p2) dotyczyć musi nie tylko faktu istnienia norm nakazujących raportowanie, na przykład (art. 283 ust. 5 Uofp z 2009r.), ale także ich jakości normatywnej i rzeczywistej efektywności. Konieczne jest zbadanie, czy gwarantują one

[326] Wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2015 r., K 14/13 (Dz. U. poz. 532).

terminowość, kompletność, wiarygodność i skuteczność informacji oraz w efekcie- czy generują obowiązek podjęcia realnych działań naprawczych. Zidentyfikowana w doktrynie problematyka *lex imperfecta*, odnosząca się m.in. do obowiązków sprawozdawczych wynikających z art. 70 Uofp z 2009 r., wskazuje na szerszy problem systemowy polegający na braku instrumentów sankcyjnych za niewdrażanie działań naprawczych wynikających z ustaleń audytu wewnętrznego. Okoliczność ta *prima facie* podważa pełną efektywność funkcji (f2) w jej wymiarze gwarancyjnym i ostatecznie może to komplikować jednoznaczną weryfikację hipotezy (h2).

Natomiast przechodząc do analizy celu (c3), zdefiniowanego jako zapewnienie weryfikowalności odpowiedzialności, należy wskazać, iż jego źródło normatywne tkwi w proceduralnym i dokumentacyjnym charakterze audytu wewnętrznego. Zważywszy, że to normy zawarte w art. 69, art. 175 ust. 1 i art. 272 ust. 1 Uofp z 2009r., interpretowane łącznie z kluczowymi w tym zakresie Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (w szczególności wraz ze Standardem 2330 dotyczącym dokumentowania informacji oraz Standardem 2440 regulującym przekazywanie wyników), kształtują (f3) funkcję weryfikowalności odpowiedzialności *ex post.*

Powyższe ustalenie znajduje potwierdzenie w stanowisku doktryny, gdzie słusznie zauważa się, iż audyt wewnętrzny, samodzielnie nie przypisuje odpowiedzialności[327], lecz tworzy zobiektywizowane podstawy faktyczne do jej późniejszej weryfikacji[328]. Konieczne jest zatem kategoryczne rozróżnienie dogmatyczne: funkcja (f3) sytuuje audyt w roli procesowej, polegającej na tworzeniu przesłanek odpowiedzialności i ewentualnym dostarczaniu zobiektywizowanego materiału dowodowego (*materialis probatorius)*, nie zaś w roli orzekającej, która pozostaje wyłączną kompetencją wyspecjalizowanych organów, takich jak sądy, organy dyscyplinarne czy komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Zarówno przepisy prawa powszechnie obowiązującego, w tym rozporządzenie metodologiczne (§ 19 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r.

[327] Kwestie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych cechuje złożoność i niejasności doktrynalne, które nie zostały dotąd jednoznacznie rozstrzygnięte ani w orzecznictwie komisji orzekających, ani sądów administracyjnych, a problematyka odpowiedzialności rzadko występuje w doktrynie., W. Bożek, J. Lachowski, J. Wantoch-Rekowski, *Wstęp* [w:] W. Bożek, J. Lachowski, J. Wantoch-Rekowski, *Kary w dyscyplinie finansów publicznych. Teoria i praktyka*, Warszawa 2025. Por. M. Winiarz, *Komentarz do art.31 u.o.n.d.f.p.* [w:] Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, pod red. W. Misiąga, Warszawa 2019, s. 1188.

[328] M. Małecka-Łyszczek, *Rozdział 6 Odpowiedzialność za prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej, 6.1. Podmioty odpowiedzialne* [w:] B. Dolnicki (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp: 20.06.2025 r.

wskazujący elementy sprawozdania z zadania zapewniającego), jak i przywołane regulacje o charakterze *soft law* (Standard 2330 i 2440), szczegółowo normują obowiązki sprawozdawcze i dokumentacyjne, które niewątpliwie legitymizują potencjał audytu wewnętrznego w zakresie weryfikowania odpowiedzialności[329].

Uzasadnia to potrzebę pogłębionej analizy tej funkcji, zwłaszcza w kontekście aspektów normatywnych, mających na celu wzmacnianie mechanizmów odpowiedzialności osób decyzyjnych w s.f.p. za skutki ich działań i zaniechań[330]. Wobec powyższego, kluczowym pytaniem badawczym (p3) pozostaje: czy treść norm prawnych kształtujących funkcję (f3) faktycznie umożliwia efektywną weryfikację odpowiedzialności (c3) w strukturze sektora finansów publicznych? Problem ten ma kluczowe znaczenie, gdyż dotyczy fundamentalnej zasady rozliczalności sektora publicznego (ang. *accountability*)[331]. Znamienne jest przy tym, iż ranga tej problematyki została dostrzeżona również w analizach o charakterze międzynarodowym, w których jako kluczowy priorytet wskazano: *„Podnoszenie świadomości i rozliczalności kadry kierowniczej w całym kraju”*[332]. Należy przy tym doprecyzować, iż pytanie (p3) nie dotyczy jedynie istnienia norm nakazujących dokumentowanie (f3), lecz sonduje, czy normy te (np. Standard 2330 i 2440) są wystarczająco precyzyjne i gwarancyjne, aby generowane przez audyt wewnętrzny informacje posiadały rzeczywistą wartość dowodową w odrębnych postępowaniach odpowiedzialnościowych (np. w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych czy o odpowiedzialność majątkową funkcjonariuszy).

Badanie to pozwoli, jak się wydaje na weryfikację pozytywnej hipotezy (h3), zgodnie z którą: konstrukcja normatywna (f3) dostarcza wystarczających instrumentów prawnych pozwalających na precyzyjną weryfikację odpowiedzialności (c3). Podejmując

---

[329] Zob. W. Bożek, *Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych a zakres odpowiedzialności za delikt z art. 18a ustawy z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Finanse Komunalne 2013, nr 10, s. 62-69.

[330] W kontekście regulacji Ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1169 z późn. zm.)., zob. W. Bożek, *Obowiązek prowadzenia* audytu wewnętrznego *w* jednostkach *sektora finansów publicznych …, op.cit.*

[331] „*Zasada rozliczalności w ujęciu wąskim jest kluczowym elementem każdego badania audytowego, gdzie rozliczalność jest rozumiana jako odpowiedzialność podmiotu ocenianego za swoje działania. Natomiast zasada przejrzystości rozumiana jest jako zagwarantowanie dostępności i zrozumiałości informacji dotyczących działań i decyzji podejmowanych przez jednostkę audytowaną.”,* M. Nowikowska, *Zasada rozliczalności i przejrzystości - rozwiązania w zakresie niezależnego audytu w świetle postanowień aktu o usługach cyfrowych*, Europejski Przegląd Sądowy 2025, nr 3, s. 37-42.

[332] OECD, *22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego,* Raport informacyjny*…,* op.cit., s.12.

się weryfikacji tak sformułowanej hipotezy, należy jednak poczynić istotne zastrzeżenie metodologiczne. Efektywność funkcji (f3) jest bowiem ściśle uzależniona od istnienia i sprawności zewnętrznych, następczych mechanizmów prawnych, zdolnych do wykorzystania ustaleń audytu wewnętrznego. Przypuszcza się, iż ewentualny brak tych mechanizmów lub ich dysfunkcjonalność, może czynić normatywne gwarancje (f3) w znacznym stopniu iluzorycznymi, nawet przy założeniu ich formalnej poprawności.

Z kolei analiza dogmatyczna celu (c4), koncentrującego się na identyfikacji i wsparciu zarządzania ryzykiem[333], znajduje również swoje umocowanie w fundamentalnych regulacjach dla s.f.p.[334] W szczególności, norma celowościowa zawarta w art. 68 ust. 2 pkt 7 Uofp z 2009r. (wskazująca zarządzanie ryzykiem jako jeden z kluczowych celów kontroli zarządczej) oraz sprzężona z nią norma kompetencyjna z art. 272 ust. 1 Uofp z 2009r. (czyniąca ocenę tej kontroli zadaniem audytu wewnętrznego), tworzą logiczne powiązanie normatywne. Jak się wydaje, taka konstrukcja lokuje audyt wewnętrzny w centrum paradygmatu nowoczesnego zarządzania publicznego, czyniąc go kluczowym elementem zapewnienia racjonalności i bezpieczeństwa działania instytucji publicznych.

Nakreślone powyżej regulacje prawne, dookreślone poprzez Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (m.in. Standard 1210.A2, 2010, 2120, 2210.A1, 2210.A2), uzasadniają wyodrębnienie oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) jako przedmiotu refleksji w niniejszym opracowaniu. Niemniej jednak, pomimo wyraźnego ukonstytuowania, rzeczywista adekwatność tych ram normatywnych nie jest oczywista, co wprost prowadzi do sformułowania pytania badawczego (p4): czy normy prawne (f4) w sposób adekwatny definiują rolę audytu wewnętrznego w identyfikacji i wsparciu zarządzania ryzykiem (c4)? Należy przy tym

---

[333] Audyt wewnętrzny oparty na ryzyku (ang. *Risk Based Internal Audit- RBIA*, dalej także: RBIA). Poprzez syntezę dogłębnego zrozumienia specyfiki działalności operacyjnej jednostki, systematycznej oceny ryzyka oraz strategicznego ukierunkowania działań audytowych- dokonywaną a priori względem alokacji zasobów audytorskich- umożliwia funkcji (komórce) audytu wewnętrznego ustalenie priorytetów i koncentrację wysiłków na tych obszarach, które implikują ryzyko współmierne do potencjalnej ekspozycji przedsiębiorstwa na negatywne następstwa. Fundamentalnym zaś wymogiem dla prawidłowości implementacji tejże metody jest, aby proces oceny ryzyka był przeprowadzony w sposób rzetelny i ustrukturyzowany, opierając się na uznanych, zobiektywizowanych standardach lub ramach referencyjnych, których przykładem może być metoda COBIT5 for, zob. IIA Madras, *Risk Based Internal Audit*, https://iiamadras.org/article-risk-based-internal-audit/ oraz E. Gelbstein, *IS Audit Basics: Risk-based Audit Planning for Beginners*, https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2017/volume-2/is-audit-basics-risk-based-audit-planning-for-beginners?gad_source=1&gclid=CjwKCAjwzMi_BhACEiwAX4YZUNzHNSWPwndd6eW60it_kzoxNV8QtFvOXMK3aQhoUcCrsvHNnPiZQxoC17wQAvD_BwE, dostęp 04.04.2025 r.

[334] Z. Dobrowolski, *Załącznik Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych* [w:] K. Zając (red.), Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka…, op.cit.

doprecyzować istotę problemu badawczego (p4). Nie dotyczy on bowiem samego faktu istnienia obowiązku oceny, lecz sposobu i głębokości tej oceny oraz wsparcia. Kluczowe jest rozstrzygnięcie czy przepisy i standardy dostarczają audytorowi wystarczających narzędzi do proaktywnej, strategicznej identyfikacji ryzyka, czy też ograniczają jego rolę do retrospektywnej oceny zgodności istniejących, często jedynie formalnych, procedur zarządzania ryzykiem?

W świetle tak postawionego problemu, analiza służyć będzie weryfikacji pozytywnej hipotezy (h4): aktualne ramy normatywne (f4) w sposób adekwatny wspierają proces identyfikacji i oceny ryzyka (c4) oraz dobór działań zaradczych. Zważywszy na powyższe wątpliwości, hipoteza (h4) zakłada adekwatność ram, co niewątpliwie jest założeniem optymistycznym, zwłaszcza w świetle międzynarodowych trendów promujących (RBIA) oraz ustaleń doktryny[335], sugerujących potencjalne deficyty implementacyjne w tym obszarze.

Uzasadnienie badania celu (c5), obejmującego zapewnienie zgodności z prawem (ang. *compliance*),[336] tj. regulacjami prawnymi i standardami branżowymi, oraz skorelowanej z nim funkcji (f5), znajduje swoje źródło w zasadzie legalizmu statuowanej w art. 7 Konstytucji RP, w odniesieniu do organów władzy publicznej oraz innych podmiotów wykonujących zadania publiczne. Audyt wewnętrzny pełni w tym zakresie doniosłą rolę gwarancyjną, polegającą na weryfikacji przestrzegania zarówno norm powszechnie obowiązujących, jak i standardów postępowania o charakterze *soft law*.

Ustawodawca, jak się wydaje, powiązał tę rolę audytu wewnętrznego w sposób ścisły z systemem kontroli zarządczej. W art. 68 ust. 2 pkt 1 Uofp z 2009r. zdefiniowano bowiem zapewnienie zgodności działalności jednostki z przepisami prawa jako zasadniczy cel kontroli zarządczej. Wniosek ten wspiera także analiza przepisów Ustawy o finansach publicznych, w tym art. 175 ust. 1, dotyczącego nadzoru i kontroli nad gospodarką finansową jednostek, art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r. oraz normy ustrojowe

---

[335] A. Wójtowicz-Dawid, *1.5. Ryzyko w kontroli zarządczej* [w:] L. Śpiewak (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych…, op. cit.

[336] Zapewnianie zgodności (ang. *compliance)* stanowi system norm zapewniający zgodność działania podmiotu nie tylko z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa (ang. *legal compliance*), ale również z normami typu *soft law* (miękkie prawo) oraz regulacjami wewnętrznymi. Zakres przedmiotowy tego pojęcia obejmuje zatem także obligatoryjność stosowania dobrowolnie przyjętych standardów, zaleceń organów nadzorczych oraz wewnętrznych kodeksów postępowania. U podstaw tak szerokiej definicji leży założenie, iż sama legalność działania jest niekiedy niewystarczająca do ochrony reputacji podmiotu oraz słusznych interesów jego interesariuszy, które wymagają uwzględnienia również norm pozaprawnych., A. Nalazek, *Część ogólna i Zasady utworzenia i utrzymywania skutecznie funkcjonującego systemu compliance* [w:] A. Nalazek, A. Piskorz-Szpytka (red.), Compliance w spółkach publicznych. Praktyczny przewodnik, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp:15.10.2025 r.

gwarantujące niezależność (art. 273 ust. 1 i art. 286 ust. 1 Uofp z 2009 r.). W tej konstrukcji audyt wewnętrzny (f5) jawi się jako wyspecjalizowany mechanizm oceny realizacji celu (c5), który *ex lege* obciąża kierownika jednostki w ramach kontroli zarządczej, a którego realizacja jest następnie przedmiotem obiektywnej i niezależnej weryfikacji przez audytorów wewnętrznych.

Ten zespół norm prawa powszechnie obowiązującego, wsparty obligatoryjnymi elementami Międzynarodowych Ram Praktyki Zawodowej, takimi jak Standardy IIA (np. Standard 1220, 2110.A1, 2120.A1, 2130.A1) oraz Kodeks Etyki[337], współkształtuje (f5) funkcję zapewnienia zgodności[338]. W szczególności, Standard 1300 definiuje cel programu zapewnienia i doskonalenia jakości, jednocześnie wskazując na ocenę zgodności z Standardami oraz Kodeksem etyki, z kolei punkt 2120.A1 nakłada wymóg dokonania oceny ryzyka braku zgodności z obowiązującym prawem[339].

Natomiast w kwestii praktycznej: weryfikacja- czy audyt wewnętrzny faktycznie skutecznie zapewnia zgodność z normami prawnymi, ma fundamentalne znaczenie dla prewencji ryzyka prawnego[340] oraz reputacyjnego[341]. Jakkolwiek funkcja (f5) jest postrzegana jako najbardziej „klasyczna" i bezpośrednio powiązana z zasadą legalizmu, to zasadne staje się pytanie o jej rzeczywistą efektywność w konfrontacji ze złożonym i dynamicznym otoczeniem prawnym. Należy bowiem rozważyć, czy audytor wewnętrzny, dysponując ograniczonymi zasobami i działając w ramach określonych ram

[337] Por. Zarządzenie nr 35 Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego z dnia 11 kwietnia 2018 r. wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego oraz Kodeksu Etyki Audytora Wewnętrznego w Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego (Dz. Urz. ABW z 2018 r. poz. 18).

[338] Kodeks Etyki Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA) jest zbiorem zasad ogólnych dotyczących zawodu i praktyki audytu wewnętrznego oraz zasad postępowania określających zachowania oczekiwane od audytorów wewnętrznych. Kodeks Etyki ma zastosowanie zarówno do osób, jak i organizacji świadczących usługi audytu wewnętrznego. Celem Kodeksu Etyki jest promowanie zasad etycznych wykonywania zawodu audytora wewnętrznego na całym świecie. Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. W sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

[339] M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, *5.3. Zarządzanie ryzykiem a audyt wewnętrzny w jednostce samorządu terytorialnego* [w:] M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa (red.), Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego, Warszawa 2014, LEX/el., dostęp:15.10.2025 r.

[340] D. Rogoziński, Ryzyko prawne [w:] P. Ambroży (red.), *Rekomendacja U dotycząca dobrych praktyk w zakresie bancassurance. Komentarz*, II. Zarządzanie ryzykami związanymi z działalnością w obszarze bancassurance, Rekomendacja 2, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp:15.10.2025 r., Załącznik @1.

[341] Ryzyko reputacyjne- wynika z utraty zaufania społecznego np. w wyniku rozpowszechniania informacji na temat naruszenia, działań lub zdarzeń, które podważają wiarygodność, etykę lub skuteczność działania instytucji publicznej., por. A. Piskorz-Szpytka, 4. Zamieszczanie informacji na stronie internetowej [w:] A. Piskorz-Szpytka, A. Nalazek, Compliance w spółkach publicznych. Praktyczny przewodnik, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 04.11.2025 r.

proceduralnych, jest w istocie zdolny do realnej minimalizacji ryzyka naruszeń prawa[342], uwzględniwszy nie tylko permanentne zmiany legislacyjne, ale także nieuchronne luki, niejasności interpretacyjne oraz potencjalny opór wewnątrz organizacji.

Celem niniejszego opracowania jest zatem podjęcie próby dogmatyczno-prawnej oceny efektywności normatywnej tej konstrukcji, co znajduje wyraz w pytaniu (p5): czy system normatywny (f5) jest wystarczający do skutecznego realizowania przez audyt wewnętrzny celu zapewnienia zgodności (c5)? W konsekwencji, weryfikacji poddana została pozytywna hipoteza (h5): kształt normatywny funkcji zapewnienia zgodności (f5) skutecznie minimalizuje ryzyko braku zgodności działań z regulacjami (c5). Postawienie tezy o skuteczności (h5) wydaje się szczególnie wymagające uwagi, w kontekście weryfikacji w warunkach hipertrofii norm.

Jeśli natomiast chodzi o cel (c6) dotyczący ochrony majątku instytucji oraz skorelowanej z nim funkcji prewencyjnej - ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6), założono, iż odnoszą się one do samej istoty prawa finansowego (i finansów publicznych), które w doktrynie bywa postrzegane jako prawo mienia publicznego. Uzasadnienie dla podjęcia badań w tym obszarze opiera się zatem na zespole norm statuujących obowiązek dbałości o zasoby publiczne (art. 68 ust. 2, art. 175 ust. 1, art. 272 ust. 1 Uofp z 2009r.) oraz na implementujących je standardach (1210.A2, 2120.A1, 2130.A1, 2220.A1). Ten zbiór regulacji, jak się przyjmuje, łącznie współkształtuje (f6) funkcję prewencyjną i ochrony majątku. Ponadto ochrona majątku publicznego (c6) powinna być postrzegana jako jeden z podstawowych obowiązków władz publicznych, wynikający pośrednio z zasady legalizmu oraz racjonalnego i oszczędnego gospodarowania środkami publicznymi, wyrażonych w przepisach ustawy o finansach publicznych.

Konieczne jest w tym miejscu rozróżnienie, wynikające z analizy normatywnej (zwłaszcza Standardu 1210.A2), między ochroną majątku przed niegospodarnością i błędami (co wydaje się mieścić w zakresie funkcji optymalizacji (f7), oceny kontroli zarządczej (f8) czy zgodności (f5) a ochroną przed celowymi nadużyciami, oszustwami i przestępstwami gospodarczymi. W tym kontekście wydaje się, że Standard 1210.A2, poprzez wymóg posiadania przez audytora wewnętrznego jedynie wiedzy o symptomach nadużyć, a nie specjalistycznych kompetencji w zakresie ich aktywnego wykrywania, potwierdza limitowany charakter funkcji (f6) w przyjętym przez prawodawcę modelu

[342] Por. B. Dolnicki, *Rozdział 1 Zagadnienia wprowadzające* [w:] B. Dolnicki (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp:15.10.2025 r.

audytu wewnętrznego. Rola audytu wewnętrznego w zakresie funkcji (f6) jest bowiem specyficzna - polega przede wszystkim na ocenie systemu ochrony, a nie na pełnieniu roli bezpośredniego organu „straży”[343] czy organu śledczego.

Ta dogmatyczna obserwacja dotycząca ograniczonego zakresu kompetencyjnego doprowadziła do pytania badawczego (p6): czy obowiązujące unormowania (f6) tworzą skuteczne gwarancje proceduralne i merytoryczne dla ochrony majątku (c6) i przeciwdziałania nadużyciom? Problem badawczy (p6) oraz koncentracja na kryminologicznym aspekcie ochrony mienia, stanowią bezpośrednie uzasadnienie dla postawienia w niniejszym opracowaniu hipotezy negatywnej (h6): obowiązujące normy (f6) nie statuują adekwatnych mechanizmów prewencyjnych, pozostając niewystarczające dla ochrony majątku (c6). Weryfikacja tak postawionej hipotezy (h6) wymaga, aby analiza normatywna pozwoliła na udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy audyt wewnętrzny, z jego specyficzną metodologią (opartą na ocenie systemów i ryzyka) i ograniczeniami (np. brak uprawnień śledczych, konieczność zachowania niezależności poprzez nieangażowanie się w działania operacyjne), jest konstrukcyjnie zdolny do efektywnego przeciwdziałania i wykrywania nadużyć. Należy bowiem rozważyć, czy też jego rola ogranicza się do identyfikacji podatności systemu na nadużycia (oceny ryzyka nadużyć - Standard 2120.A2) i oceny istniejących mechanizmów kontroli w tym zakresie. Negatywna hipoteza (h6) sugeruje zatem, że obecny model normatywny nie wyposaża audytu w adekwatne (tj. wyspecjalizowane i skuteczne) instrumentarium do walki z przestępczością gospodarczą w sektorze publicznym. Wydaje się, że stwarza to konieczność albo redefinicji roli audytu wewnętrznego (np. w kierunku wyraźniejszego zbliżenia do koncepcji audytu śledczego), albo - co należy uznać za bardziej prawdopodobne - uznania konieczności ścisłej synergii z innymi, wyspecjalizowanymi instrumentami prewencyjnymi (np. funkcją *compliance*, systemami antykorupcyjnymi, systemami wczesnego ostrzegania itp.) oraz detekcyjnymi (kontrola skarbowa, organy ścigania, NIK). Wstępnie można jednak przyjąć, że ramy prawne i organizacyjne tej synergii pozostają obecnie niewystarczające.

Dogmatyczno-prawne uzasadnienie dla podjęcia badań nad celem (c7) rozumianym jako zapewnienie optymalizacji i poprawy efektywności operacyjnej zasobów, znajduje swoje pierwotne umocowanie w art. 68 ust. 1 Uofp z 2009r., definiującym kontrolę

[343] Por. P. B. Oh, Gatekeeping, Journal of Corporation Law 2004, vol. 29, https://ssrn.com/abstract=601361, dostęp: 15.06.2025 r., s. 735-800.

zarządczą jako zespół działań[344] podejmowanych w celu zagwarantowania realizacji celów i zadań w sposób zgodny z przepisami prawa, efektywny, oszczędny oraz terminowy[345], co jednocześnie wskazuje na jeden z fundamentów optymalizacji. Regulację tę dopełnia art. 68 ust. 2 Uofp z 2009r., w którym sprecyzowano, iż celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności skuteczności i efektywności działania. W świetle tych norm, zasadne jest podjęcie rozważań w zakresie metod i instrumentów, za pomocą których audyt wewnętrzny może wspomagać osiąganie postulowanej efektywności, identyfikować obszary podlegające optymalizacji oraz dokonywać pomiaru efektów tych działań.

Dalsze normatywne umocowanie funkcji (f7) wzmacnia także art. 175 ust. 1 Uofp, nakładając na dysponentów części budżetowych imperatyw sprawowania nadzoru i kontroli nad całością gospodarki finansowej jednostek podległych[346]. Obowiązek ten obejmuje również nadzór nad efektywnością i skutecznością realizacji planów w ujęciu zadaniowym, ocenianych na podstawie mierników stopnia realizacji celów[347]. Kluczową rolę przypisać należy jednak art. 272 ust. 1 Uofp z 2009r., definiującemu audyt wewnętrzny jako działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez ocenę kontroli zarządczej oraz działalność doradczą[348]. Można zatem przyjąć, iż ocena efektywności kontroli zarządczej oraz działalność doradcza, skorelowane z celem wspierania kierownika jednostki, pełnią funkcję o charakterze optymalizacyjnym, gdyż audyt wewnętrzny może wskazywać kierownikowi jednostki metody efektywniejszego wykorzystania zasobów oraz wskazywać elementy procesów wymagające usprawnienia, bezpośrednio wspierając realizację strategicznych i operacyjnych celów jednostki. Kwestię tę doprecyzowano w art. 272 ust. 2 Uofp z 2009r, w którym wskazano, iż ocena kontroli zarządczej dotyczy w szczególności jej adekwatności, skuteczności i efektywności.

---

[344] D. Fleszer, *1.Monitorowanie systemu kontroli zarządczej jako instrument skutecznego reagowania na nieprawidłowości, Rozdział 9 Rola monitorowania i oceny w ocenie skuteczności kontroli zarządczej* [w:] K. Zając (red.), Kontrola zarządcza jednostek sektora finansów publicznych, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp:15.10.2025 r.

[345] Por. L. Lipiec-Warzecha [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, LEX/el., dostęp:15.10.2025 r., art. 68.

[346] B. Tubek, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie doskonalenia budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Finanse Komunalne 2021, nr 6, s. 62-74.

[347] P. Woltanowski [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*…, op. cit., art. 175.

[348] Z. Ofiarski [w:] A. Borodo, W. Bożek, M. Cilak, K. Czarnecki, K. Kopyściańska, E. Kowalewska, P. Lenio, P. Majka, P. Mańczyk, W. Miemiec, M. Ofiarska, P. Pest, K. Sawicka, M. Stawiński, R. Sura, K. Święch-Kujawska, J. Wantoch-Rekowski, P. Zawadzka, Z. Ofiarski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LEX/el., dostęp: 20.06.2025 r., art. 272.

Należy w tym miejscu zauważyć, że cel optymalizacji (c7) i funkcja (f7) wpisują się również w fundamentalne zasady efektywności i gospodarności (zasada celowości i oszczędności), wyrażone w art. 44 ust. 3 Uofp z 2009r. Niemniej jednak, zauważalny jest brak normy kompetencyjnej legitymizującej działanie audytu wewnętrznego w tym zakresie, co odróżnia audyt wewnętrzny od organów kontroli zewnętrznej takich jak Najwyższej Izby Kontroli[349]. Zatem wydaje się, że potencjał audytu wewnętrznego w tym obszarze odnosi się jedynie pośrednio do jego wykorzystania w zakresie oceny efektywności kontroli zarządczej (art. 272 ust. 2 Uofp z 2009r.).

Argumentację tę wspiera również analiza Standardów IIA w zakresie audytu wewnętrznego. Standard 2030 obliguje bowiem kierującego audytem wewnętrznym do zapewnienia zasobów adekwatnych i wystarczających do realizacji zatwierdzonego planu, jak również do dbałości o ich efektywne wykorzystanie. Dodatkowo, Standard 2120 nakłada na audyt wewnętrzny obowiązek oceny skuteczności procesów zarządzania ryzykiem - w tym ryzyka nadużyć - oraz adekwatności mechanizmów kontrolnych służących jego ograniczaniu[350]. Przyjmuje się przy tym, że nieefektywne lub niegospodarne dysponowanie zasobami może być powiązane z różnorodnymi formami nadużyć i niegospodarności[351]. Dlatego też uzasadnione stają się badania obejmujące obszary, w których audyt wewnętrzny może identyfikować i oceniać ryzyka związane z nieoptymalnym, niewłaściwym gospodarowaniem zasobami[352], wykorzystaniem zasobów oraz gdzie może analizować adekwatność mechanizmów zarządzania ryzykiem. Natomiast Standard 2130 wymaga od audytu wewnętrznego oceny czy mechanizmy kontrolne w sposób adekwatny i skuteczny reagują na ryzyka dotyczące ładu organizacyjnego, działalności operacyjnej i systemów informatycznych, bezpośrednio wiążąc optymalizację zasobów z efektywnością działalności operacyjnej[353]. Podobnie Standard 2201 wyraźnie nakazuje audytorom wewnętrznym uwzględnienie strategii, celów i ryzyk związanych z danym zadaniem audytowym. W praktyce oznacza to, że w przypadku,

[349] Por. art. 5 Ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 623).
[350] M. Poniatowicz, *2. Specyfika i etapy procesu zarządzania ryzykiem w sektorze publicznym* [w:] M. Poniatowicz, D. Perło, J. M. Salachna, Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego, Warszawa 2010, LEX/el., dostęp: 20.06.2025 r.
[351] B. Dolnicki, *Rozdział 2 Cele kontroli zarządczej* [w:] B. Dolnicki (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp: 20.06.2025 r.
[352] Z. Dobrowolski, *4.7. Mechanizmy kontroli* [w:] Kontrola zarządcza. Metody, techniki, koncepcje, Warszawa 2022, LEX/el., dostęp: 20.06.2025 r.
[353] *„Mechanizmy kontrolne są skuteczne, gdy reakcje na ryzyko odpowiadają apetytowi organizacji na to ryzyko oraz gdy wdrożone zasady i procedury zapewniają, że reakcje te są zgodne z zamierzeniami*.", Ł. Cichy, *§ 4. System kontroli wewnętrznej a audyt wewnętrzny* [w:] Kierownicza kontrola wewnętrzna w spółce publicznej w ujęciu prawnoporównawczym, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp: 20.06.2025 r.

gdy optymalizacja zasobów stanowi istotny cel strategiczny jednostki, powinna ona zostać zaimplementowana do procesu planowania zadań audytowych. Z kolei Standard 2201.A1 precyzuje, że rezultaty oceny ryzyka muszą znaleźć odzwierciedlenie w celach zadania, co dodatkowo uzasadnia podjęcie analizy również w zakresie optymalizacji procesu planowania i oceny ryzyka w audycie wewnętrznym[354].

Można wstępnie przyjąć, że tak zrekonstruowany zespół norm prawnych (art. 68 ust. 1 i 2, art. 175 ust. 1 oraz art. 272 ust. 1 i 2 Uofp z 2009r.), wsparty wskazanymi Standardami IIA (2030, 2120, 2130, 2201, 2320), definiuje (f7) funkcję optymalizacji procesów. Jednak określone w ten sposób ramy normatywne wymagają poddania ocenie, poprzez pytanie (p7): czy regulacje (f7) dostarczają audytorom skutecznych narzędzi prawnych do wspierania optymalizacji i poprawy efektywności (c7)? Weryfikowana będzie w tym zakresie pozytywna hipoteza (h7): implementacja regulacji dotyczących audytu wewnętrznego (f7) przyczyniła się do zwiększenia efektywności wykorzystania zasobów (c7).

Należy podkreślić, że funkcja (f7) jest ściśle powiązana z koncepcją 3E (ang. Economy, Efficiency, Effectiveness)[355] oraz wspomnianymi już zasadami gospodarności i celowości wydatków publicznych (art. 44 ust. 3 Uofp z 2009r.). Pytanie (p7) dotyczy zatem kluczowej kwestii: czy polski audytor wewnętrzny posiada wyraźne kompetencje i adekwatne instrumenty (np. metodyki oceny efektywności, dostęp do danych porównawczych i mierników wykonania zadań) do realizacji tego typu zadań, czy też istnieje ryzyko, że jego rola zostanie w praktyce zredukowana wyłącznie do oceny procesów kontroli zarządczej, z pominięciem merytorycznej oceny efektywności działalności oraz racjonalności wykorzystania zasobów? Konkludując warto zasygnalizować, że zarysowane powyżej problemy mogą stanowić istotną barierę normatywną, która uzasadnia podanie w wątpliwość, a w dalszej perspektywie - ewentualną falsyfikację hipotezy (h7).

Wreszcie, analizie poddano cel (c8), dotyczący wpływu audytu wewnętrznego na poprawę skuteczności i efektywności kontroli zarządczej. Jego podstawa prawna,

---

[354] Mowa jest tu o paradygmacie, który rozumie się zgodnie z logiką zarządzania zorientowanego na wyniki (ang. *value for money),* który oznacza systematyczną ewaluację racjonalności alokacji i wykorzystania zasobów organizacji w kontekście realizacji jej celów, opartą na normatywnych kryteriach oszczędności (minimalizacja kosztu zasobów adekwatnej jakości), wydajności (optymalizacja relacji nakład-efekt) oraz skuteczności (stopień osiągnięcia rezultatów). Stanowiąc metodologiczne rozszerzenie audytu zgodności i finansowego, badanie *„value for money"* koncentruje się na efektywności procesów zarządczych i gospodarności, dostarczając niezależnego zapewnienia oraz podstaw do rekomendacji optymalizacyjnych dla audytowanej jednostki., EPEC European PPP Expertise Centre*, Value for Money Assessment Review of approaches and key concepts*, March 2015, s. 4- 42, https://www.eib.org/attachments/epec/epec_value_for_money_assessment_en.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[355] Zob. P. O. Nilsen, Norwegian Local Government - System of Internal Supervision and Control and External Audit, Finanse Komunalne 2018, nr 1-2, s. 144-153.

analogicznie jak rozważaniach poprzednich, ujęta jest w regulacjach Uofp z 2009r. oraz w Standardach IIA. Przy czym należy zaznaczyć, iż kluczowa wydaje się tu relacja zachodząca między legalną definicją kontroli zarządczej (art. 68 Uofp z 2009r.) a istotą samego audytu wewnętrznego (art. 272 Uofp z 2009r.). Ponadto należy zauważyć, iż w art. 68 ust. 1 Uofp z 2009r. zdefiniowano kontrolę zarządczą jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy[356]. Jednak, istotne znaczenie w przytoczonej definicji mają przymiotniki „efektywny" i „oszczędny", które wyznaczają celowościową oś skutecznej kontroli zarządczej. Ustawodawca doprecyzował to w art. 68 ust. 2 Uofp z 2009r., wskazując skuteczność i efektywność działania jako jeden z podstawowych celów kontroli zarządczej. Na tym tle normatywnym, art. 272 ust. 2 Uofp z 2009r. wprost statuuje cel audytu wewnętrznego, którym jest ocena kontroli zarządczej, w szczególności pod względem jej adekwatności, skuteczności i efektywności. Audyt wewnętrzny może zostać uznany za wyspecjalizowany mechanizm meta-kontroli, oceniający zdolność systemu kontroli zarządczej do zapewnienia skuteczności i efektywności działania jednostki s.f.p.

Konstrukcję tę wspierają normy o charakterze systemowym, jak art. 175 ust. 1 tej Ustawy, w którym nałożono na dysponentów części budżetowych obowiązek nadzoru i kontroli nad całością gospodarki finansowej podległych jednostek, w tym nad efektywnością i skutecznością realizacji planów w układzie zadaniowym na podstawie mierników stopnia realizacji celów[357]. Dodatkowo, także międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego podkreślają rolę audytu wewnętrznego w doskonaleniu kontroli zarządczej[358]. Przykładowo, Standard 2110 wymaga, aby audyt wewnętrzny oceniał i przyczyniał się do usprawnienia ładu organizacyjnego. Standard 2120 zobowiązuje z kolei audyt wewnętrzny do oceny ryzyka oraz oceny skuteczności procesów zarządzania ryzykiem. Natomiast Standard 2130 stanowi, że audyt wewnętrzny musi wspierać organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i wydajności oraz promowanie ciągłego usprawniania[359].

---

[356] Z. Dobrowolski, *4.6. Cele i zarządzanie ryzykiem* [w:] K. Zając (red.), Kontrola zarządcza. Metody, techniki, koncepcje…, op. cit.
[357] P. Szulin, *Rozdział 1 Dwa poziomy kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring - kontrola - audyt*, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp: 03.10.2025 r.
[358] G. Michalczuk, *Art. 273 Standardy audytu wewnętrznego* [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*…, op. cit., art. 273
[359] Z. Dobrowolski, *Załącznik Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych* [w:] K. Zając (red.), Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka, …, op. cit.

W świetle powyższego należy stwierdzić, iż legalna definicja audytu (art. 272 ust. 1 i 2 Uofp z 2009r.) oraz pozostałe przywołane normy (art. 68, art. 175 Uofp) i standardy (2110, 2120, 2130, 2200, 2320, 2410, 2500) łącznie ustanawiają (f8) funkcję oceny systemu kontroli zarządczej. Tak rozumiany cel (c8) stanowi w istocie syntezę i zwieńczenie roli audytu wewnętrznego. Wydaje się jednak, że ogólność tej normy celowościowej[360], w zestawieniu ze specyfiką narzędzi audytu wewnętrznego oraz potencjalnie zidentyfikowanymi słabościami systemowymi, rodzi główną wątpliwość badawczą rozprawy, wyrażoną w pytaniu (p8): czy obowiązujący model normatywny w zakresie audytu wewnętrznego (f8) w sposób wystarczający wspiera realizację celu poprawy skuteczności i efektywności kontroli zarządczej (c8)? To zasadnicze pytanie uzasadnia postawienie drugiej kluczowej hipotezy negatywnej (h8): regulacje (f8) nie tworzą wystarczających ram dla oceny kontroli zarządczej, co ogranicza jej (c8) skuteczność i efektywność. Można bowiem z ostrożnością przyjąć, iż dysfunkcjonalność tego mechanizmu (h8) miałaby istotne konsekwencje dla całego systemu zarządzania w sektorze publicznym. Funkcja (f8) jest funkcją o charakterze systemowym i meta-kontrolnym, kluczową dla zapewnienia zdolności systemu zarządzania publicznego do samodoskonalenia.

Pytanie (p8) dotyczy w istocie tego, czy audyt wewnętrzny, jako element tego systemu, jest w stanie efektywnie oddziaływać na jego całość i indukować rzeczywiste usprawnienia. Rodzi się wątpliwość, czy jego narzędzia (ocena, doradztwo) i pozycja ustrojowa są wystarczająco silne, aby przezwyciężyć potencjalną inercję biurokratyczną, opór przed zmianą czy brak wsparcia kierownictwa? Hipoteza (h8) sugeruje zatem istnienie barier systemowych (np. brak realnych gwarancji niezależności, możliwą niewydolność audytu wewnętrznego, niską kulturę zarządczą, brak mechanizmów egzekwowania zaleceń), które mogą potencjalnie uczynić tę kluczową, syntetyzującą meta-funkcję audytu wewnętrznego-nieefektywną i potencjalnie fasadową, co ostatecznie miałoby daleko idące, negatywne konsekwencje dla jakości zarządzania w polskim s.f.p.

W ramach niniejszego wywodu, dla zachowania rygorystycznej precyzji w prowadzonej analizie dogmatycznej, uznano za szczególnie istotne wyjaśnienie wykorzystywanego w toku rozważań aparatu pojęciowego. Wymaga to w pierwszej kolejności jednoznacznego odróżnienia instytucji audytu wewnętrznego od pojęć

[360] A. Kotowski, Ujęcia interpretacji celowościowej w teorii prawa, Prokuratura i Prawo 2017, nr 11, s. 137-153.

pokrewnych, lecz nietożsamych, takich jak kontrola w ujęciu klasycznym czy kontrola zarządcza. O ile klasyczne ujęcie kontroli w sektorze publicznym koncentruje się przede wszystkim na funkcjach weryfikacyjnych i następczych, nierzadko powiązanych z mechanizmami sankcyjnymi, o tyle kontrola zarządcza stanowi prospektywny, zintegrowany i ciągły proces zarządzania ryzykiem, ukierunkowany na zapewnienie realizacji celów i zadań jednostki. Audyt wewnętrzny z kolei, jak zostanie to wykazane w toku niniejszego procesu badawczego, posiadając unikalny charakter i znaczenie prawne (w systemie instrumentów prawnych państwa) pełni rolę niezależnego i obiektywnego mechanizmu oceny i doradztwa, zorientowanego na systematyczne doskonalenie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego[361].

To rozróżnienie pojęciowe jest fundamentem całego opracowania i ma kluczowe znaczenie dla prawidłowej wykładni przepisów. Należy bowiem zauważyć, że niewłaściwe utożsamianie audytu wewnętrznego z tradycyjną kontrolą[362], pozbawione świadomości różnic funkcjonalnych i teleologicznych, prowadzi do zatarcia jego prospektywnego, systemowego i doradczego charakteru, a w konsekwencji do błędnej wykładni i stosowania przepisów Uofp oraz Standardów IIA. Podkreślenie odrębności audytu wewnętrznego jako niezależnej funkcji oceniającej system kontroli zarządczej (w doktrynie niekiedy określanej jako funkcja meta-kontrolna), odmiennie niż w przypadku kontroli operacyjnej, ma zasadnicze znaczenie dla prawidłowego umiejscowienia go w systemie prawa finansowego i zarządzania publicznego oraz dla zrozumienia specyfiki jego zadań i metod.

Przeprowadzone dotychczas rozważania, wprowadzające do analizowanej problematyki, jak i uzasadniające podjęcie pogłębionych dogmatyczno-prawnych rozważań w ramach wyodrębnionych obszarów badawczych, skłaniają do podkreślenia, iż zdefiniowane problemy (p1-p8) i hipotezy cząstkowe (h1-h8) nie mają charakteru arbitralnego. Ich geneza wynika bowiem nie tylko z przyjętej perspektywy badawczej,

---

[361] Por. J. Piecha, J. Jagielski, D. *Kontrola wewnętrzna sensu stricto* [w:] J. Jagielski, M. Wierzbowski (red.), Prawo administracyjne, Warszawa 2025. LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r. oraz J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny - miejsce w systemie kontroli i organizacja*, Kontrola Państwowa 2003, nr 3, s.3, https://www .nik.gov.pl/plik/id,1704.pdf, dostęp: 10.06.2025 r. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie,* Kompendium wiedzy, wersja 1.0, Warszawa, luty 2012 r.https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=ec119301-3422-4b56-af7d-318b470fd973&groupId=764034, dostęp: 15.06.2025 r., s.29-39.

[362] Por. Ł. Cichy, *§ 4. System kontroli wewnętrznej a audyt wewnętrzny* [w:] *Kierownicza kontrola wewnętrzna w spółce publicznej w ujęciu prawnoporównawczym*, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp: 20.06.2025 r.

lecz również ze wstępnie zidentyfikowanych sygnałów możliwych niedostatków normatywnych oraz potencjalnych dysfunkcji systemowych, których weryfikacja stanowi właściwy przedmiot niniejszych rozważań. Analiza ta potwierdza zatem tezę, iż postawione pytania badawcze (p1-p8) stanowią bezpośrednią konsekwencję wstępnej obserwacji mankamentów dotyczących adekwatności i spójności regulacji, co nadaje im walor kluczowych problemów dogmatycznych wymagających rozstrzygnięcia. Przyjęto bowiem założenie, iż systematyczna weryfikacja adekwatności (wystarczalności) normatywnej wskazanych funkcji (f1-f8) względem przypisanych im celów (c1-c8) umożliwi sformułowanie uzasadnionych wniosków co do spójności i efektywności analizowanych regulacji. Co istotne, zgromadzony w ten sposób materiał analityczny posłuży w dalszej kolejności sformułowaniu ewentualnych postulatów *de lege ferenda* lub propozycji o charakterze organizacyjnym, mających na celu optymalizację badanej instytucji.

Należy mieć przy tym na względzie, iż pełna świadomość ograniczeń wynikających z rozległości i złożoności badanej materii normatywnej audytu wewnętrznego w s.f.p. stanowiła istotne wyzwanie badawcze. W związku z tym, przyjęto w pracy matrycę logiczną, którą ustanowiono narzędziem heurystyczno-analitycznym, wpierającym rygorystyczną systematyzację procesu badawczego. Dzięki temu, matryca umożliwiła ukierunkowanie wywodu na określony cel główny rozprawy, tj. precyzyjne znalezienie odpowiedzi na główne pytanie badawcze: *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”.*

3.3. Kontekst międzynarodowy audytu wewnętrznego w Polsce (wybrane zagadnienia)

W świetle założeń programowych Agenda 2000[363] (stanowiącej strategiczny dokument Komisji Europejskiej dotyczący rozszerzenia Unii Europejskiej oraz reform wewnętrznych), Komisja Europejska akcentowała, że mechanizmy instytucjonalne odpowiedzialne za kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną nie spełniały wymogów

[363] Agenda 2000- Vol. I: For a stronger and wider Union; Vol. II: The challenge of enlargement, COM (97)2000 final, Bruksela 1997; por. Informacja Komisji dla Państw Członkowskich w sprawie powiązań między polityką regionalną a polityką konkurencji., Zwiększanie koncentracji i wzajemnej zgodności, Dz. U. UE C nr 90, s. 3; Opinion of the Committee of the Regions on Agenda 2000: the financing of the European Union after 1999 taking account of enlargement prospects and the challenges of the 21st century, Dz. U. UE C nr 64, s. 40 (dalej: AGENDA 2000).

efektywności ani spójności w odniesieniu do standardów kontroli publicznej uznawanych na poziomie unijnym- zarówno na poziomie państw członkowskich UE, jak i całej Wspólnoty[364]. W konsekwencji, dostrzegając zdiagnozowane deficyty, Komisja Europejska zarekomendowała Rzeczypospolitej Polskiej opracowanie oraz implementację systemu wewnętrznej kontroli finansowej, ukierunkowanego na dostosowanie do dorobku prawnego Unii Europejskiej *acquis communautaire*[365]. Zobowiązania te nakładały na Polskę konieczność transpozycji wytycznych w obszarze wewnętrznej kontroli finansowej, obejmujących między innymi: opracowanie i wdrożenie adekwatnych systemów zarządzania finansowego i kontroli; normatywne ukierunkowanie audytu w sektorze administracji publicznej jako wewnętrznego instrumentu ewaluacji i doradztwa dla organów zarządzających jednostkami; opracowanie metodologii planowania audytu i ustalania obszarów ryzyka, podlegających ocenie audytowej; oraz postulat adaptacji międzynarodowych standardów kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego[366].

Kolejnym etapem precyzowania zobowiązań normatywnych była decyzja z 30 marca 1998 roku[367], która określała zasady, priorytety, cele oraz warunki Partnerstwa dla członkostwa z Polską, w ramach której Unia Europejska dokonała doprecyzowania wymogów instytucjonalnych dotyczących funkcjonowania systemu kontroli finansowej[368]. Wprowadzono bowiem wymóg implementacji aktów normatywnych determinujących ramy kontroli finansowej, zarówno wewnętrznej, jak

---

[364] P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego - zagadnienia ogólne,* Finanse Komunalne 2007, nr 11, s. 5.

[365] *Acquis communautaire* [akį komünotę:r; fr.]- termin używany zamiennie z terminami: prawo wspólnot owe, europejskie prawo wspólnotowe i prawo europejskie wspólnotowy dorobek prawny. Państwa UE są zobowiązane do poszanowania *acquis communautaire*, a każdy nowy członek Unii musi je przyjąć w całości., O. Hołub, *Część trzecia Porządek prawny Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] Z. Brodecki (red)., Wolność gospodarcza, Warszawa 2003. Encyklopedia PWN, http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/acquis-communautaire;3865549.html, dostęp: 10.06.2025 r.

[366] J. Pietras. *Odpowiedź podsekretarza stanu w Urzędzie Komitetu Integracji Europejskiej – upoważnienia ministra - na interpelację nr 4979 w sprawie stanu dostosowań Polski do wymogów Unii Europejskiej*, Sejm RP, IV kadencja, Warszawa 20.10.2003r., https://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/16C42238, dostęp : 10.06.2025 r.

[367] Polska, podobnie jak inne państwa kandydujące do Unii Europejskiej, włączona została w tzw. Partnerstwo Członkowskie. Poza Rozporządzeniem (nr 622/98), Rada Unii Europejskiej wydała także (30 marca 1998 r.) dotyczącą Polski decyzję w sprawie zasad, priorytetów, celów pośrednich i warunków zawartych w Partnerstwie dla Członkostwa dla Rzeczypospolitej Polskiej. Zobowiązanie dotyczyło opracowania narodowego programu przygotowania do członkostwa w UE, w którym powinny być ustanowione ramy czasowe realizacji priorytetów i celów pośrednich zawartych w Partnerstwie dla Członkostwa., P. Wensierski, *Poszerzenie Unii Europejskiej. Proces akcesji Polski*, Słupskie Studia Historyczne 2003, nr 10, s. 229. https://ssh.upsl.edu.pl/images/NR10/13_-_Piotr_Wensierski.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[368] Por. A. Zalcewicz, *Polskie i unijne tendencje regulacyjne po transformacji ustrojowej w Polsce…, op.cit.,* s. 144.

i zewnętrznej, co urzeczywistniono poprzez powołanie na poziomie rządowym centralnej jednostki, której zadaniem była koordynacja systemów audytu wewnętrznego oraz kontroli finansowej w jednostkach realizujących wydatki publiczne. Wprowadzono również wymóg zapewnienia niezależności funkcjonalnej audytorów i kontrolerów wewnętrznych, działających zarówno na szczeblu centralnym, jak i terenowym, a także wprowadzenie kontroli finansowej *ex ante*, obejmującej w szczególności weryfikację uprzednią operacji finansowych, stanowiącej zewnętrzne wzmocnienie systemu kontroli finansowej[369]. W efekcie, Polska została zobligowana do wprowadzenia stosownych zmian do ustawy o finansach publicznych[370], w celu urzeczywistnienia tych wymagań w sferze kontroli finansowej[371].

Z kolei w grudniu 1999 roku, Rada Unii Europejskiej dokonała nowelizacji *„Decyzji z dnia 30 marca 1998 roku w sprawie zasad, priorytetów, celów i warunków zawartych w partnerstwie dla Członkostwa z Polską"*[372]. Uznano wtedy za kluczowe sfinalizowanie procesu legislacyjnego dotyczącego kontroli finansowej, zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej, poprzez ustanowienie w strukturze administracji rządowej centralnego organu, na który nałożono odpowiedzialność za harmonizację funkcji audytu wewnętrznego oraz kontroli.

Decyzja ta legitymizowała także wyspecjalizowane komórki audytu i kontroli w jednostkach sektora publicznego dysponujących środkami publicznymi; sankcjonowała również wdrożenie zasady funkcjonalnej niezależności audytorów i kontrolerów wewnętrznych, zarówno na szczeblu centralnym, jak i terytorialnym; a także postulowała wzmocnienie kontroli finansowej *ex ante*. Dodatkowo, dokument zlecał intensyfikację zewnętrznej kontroli finansowej[373].

Konieczność wdrożenia mechanizmów ochronnych w zakresie finansów publicznych wynikało bezpośrednio z postanowień Traktatu ustanawiającego Wspólnotę

---

[369] A. Kubik, *Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa - efektem procesu integracji z UE oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*. *Spotkanie audytorów wewnętrznych*. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2004, podane za: T. Kiziukiewicz, *Regulacje prawne audytu wewnętrznego w Polsce* [w:] T. Kiziukiewicz, Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, Szczecin 2005, s. 405.

[370] W Ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148, z późn. zm.) dalej także: Uofp z 1998r.

[371] P. Dowgiałło, *Audyt wewnętrzny w administracji - NIK szkoli na Ukrainie,* Kontrola Państwowa 2010, nr 6 (335), Warszawa 2010, s. 119. https://www.nik.gov.pl/plik/id,2434.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[372] P. Wensierski, *Poszerzenie Unii Europejskiej*. *Proces akcesji Polski,* Słupskie Studia Historyczne 2003, nr 10, s. 229. https://ssh.upsl.edu.pl/images/NR10/13_-_Piotr_Wensierski.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[373] „*U źródeł przyjętych rozwiązań dotyczących kontroli finansowej i audytu wewnętrznego legło dążenie - wynikające z niekwestionowanych potrzeb - do rozszerzenia instrumentów kontrolnych i nadzorczych"*.,

Europejską (TWE, obowiązującego do wejścia w życie Traktatu z Lizbony)[374], który nałożył rygorystyczne wymogi dotyczące zarządzania środkami pochodzącymi z budżetu UE. Wymogi te wyrażały się m.in. w zasadzie wspólnych działań na rzecz ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej oraz zakazie podejmowania przez państwa członkowskie działań naruszających te interesy; w zasadzie asymilacji i w zasadzie informowania. Zasada asymilacji nałożyła na państwa członkowskie obowiązek stosowania (wobec naruszeń interesów finansowych UE) środków prawnych analogicznych do tych, jakie stosują w ochronie własnych interesów finansowych. Natomiast zasada informowania zobowiązała państwa członkowskie UE do corocznego przekazywania organom unijnym sprawozdań obejmujących działania, mające na celu realizację obowiązków wynikających z postanowień TWE oraz służących wdrożeniu systemu „*Public Internal Financial Control"* (PIFC, w polskiej literaturze określanego jako Publiczna Wewnętrzna Kontrola Finansowa- PWKF[375]). Polska została tym samym zobowiązana do wprowadzenia zmian w Ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych[376], aby zagwarantować spełnienie wymogów odnoszących się do zarządzania finansami, niezależności funkcjonalnej komórek realizujących audyt wewnętrzny oraz wymogów dotyczących implementacji w tym obszarze powszechnie obowiązujących międzynarodowych standardów[377]. Jednocześnie obowiązki w tym zakresie zostały przypisane Ministrowi Finansów.

Dyrekcja Generalna ds. Budżetu KE w celu zapewnienia prawidłowości i efektywności wykorzystania środków unijnych opracowała modelowy wzorzec Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej (ang. *Public Internal Financial Control*,

---

J. Jagielski, *Audyt Wewnętrzny- Miejsce w Systemie Kontroli i Organizacja,* Kontrola Państwowa, Najwyższa Izba Kontroli 2003, nr 3, s.1-20, https://www.nik.gov.pl/plik/id,1704.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[374] Dokument w latach 1958-1992 nazywał się- Traktatem ustanawiającym Europejską Wspólnotę Gospodarczą, a w 1992 na mocy Traktatu z Maastricht, w wyniku przekształcenia EWG we Wspólnotę Europejską, zmodyfikowano nazwę na: Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Aktualna nazwa obowiązuje od wejścia w życie Traktatu lizbońskiego z 2007 roku, przekształcającego Wspólnotę Europejską w Unię Europejską, http://uniaeuropejska.org/traktat-o-unii-europejskiej/ oraz pod adresem: http://uniaeuropejska.org/traktat-o-funkcjonowaniu- ue/, dostęp: 15.06.2025 r., a także http://oide.sejm.gov.pl/oide/index.php?option=com_content&view=article&id=14804&Itemid=946, dostęp: 15.06.2025 r., Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016

[375] Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie,* Kompendium wiedzy, wersja 1.0, Warszawa, luty 2012 r. https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=ec119301-3422-4b56-af7d-318b470fd973&groupId=764034, dostęp: 15.06.2025 r., s.29-39.

[376] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych.

[377] E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, s.88.

PIFC - Publiczna Wewnętrzna Kontrola Finansowa – PWKF[378], aktualnie funkcjonujący pod nazwą ang. *Public Internal Control* (PIC)[379]) jako narzędzie wspierające kraje tzw. Bloku Wschodniego we wdrażaniu systemów kontrolnych, niezbędnych do ochrony zasobów publicznych w procesie ubiegania się o pełne członkostwo w UE[380]. Działanie to miało na celu stworzenie spójnego i efektywnego systemu kontroli w sektorze finansów publicznych[381]. Wydaje się, że ten etap można uznać za moment normatywnego kształtowania się podstaw dla ukonstytuowania w polskim s.f.p. funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4), poprzez budowanie funkcji prewencyjnej- ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6).

Z racji tego, że w procesie tworzenia definicji audytu wewnętrznego w Polsce istotne było dostosowanie regulacji prawnych do standardów Unii Europejskiej. Podejmowano zatem działania zmierzające do zmiany tradycyjnego paradygmatu, polegającego na koncentrowaniu się na legalności realizowanych zadań tak, aby uwzględniać też inne kryteria takie jak oszczędność, efektywność i skuteczność[382]. Komisja Europejska uznała efektywny system kontroli wewnętrznej[383] za niezbędny element gwarantujący prawidłowe wydatkowanie środków unijnych i skutecznego pełnienia funkcji prewencyjnej- ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6). W związku z tym, w ramach negocjacji przedakcesyjnych, Polska zobowiązała się do stworzenia systemu kontroli finansowej spełniającej unijne standardy,[384] a Ministerstwo Finansów stało się głównym partnerem Komisji Europejskiej w tym procesie.

---

[378] A. Dmowski, S. Bogacki, T. Wołowiec, *Procedury systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, International Journal of Legal Studies 2019, nr 2, s.139, https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7413, dostęp: 15.06.2025 r.

[379] The European Commission, *Public Internal Control*, https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/protection-eu-budget/public-internal-control_en, dostęp: 15.06.2025 r.

[380] R. de Koning, *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, Public Management Forum, SIGMA OECD 1999, nr 5, https://www.academia.edu/2029867/PIFC_in_the_context_of_European_Union_Enlargement, dostęp: 15.06.2025 r.

[381] I. Rosiek, *Model publicznej wewnętrznej kontroli finansowej* [w:] J. Tworek (red.), Kontrola zarządcza w rachunkowości budżetowej. Planowanie i zarządzanie ryzykiem, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 25-31.

[382] A. Dmowski, S. Bogacki, T. Wołowiec, *Procedury systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*…, op. cit.

[383] System kontroli wewnętrznej- *„W szerokim znaczeniu system kontroli (nazywany systemem kontroli administracji) jest traktowany jako zbiór zróżnicowanych podmiotów wykonujących czynności kontrolne. Do podmiotów tych zaliczane są organy i inne jednostki. Natomiast wąskie znaczenie systemu kontroli określane jest jako zespół ogniw powiązanych funkcjonalnie i instytucjonalnie, które składają się na uporządkowaną jedność.",* M. Anczakowski, *Charakter prawny* audytu wewnętrznego, Państwo i Prawo 2008, nr 8, s. 104, por. też J. Jagielski: *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2005, s. 79.

[384] E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*…, op. cit., s. 60.

Implementacja PIFC[385], a następnie PIC w Polsce wymagała wprowadzenia wielu zmian w polskim systemie kontroli finansów publicznych[386]. Pierwszym krokiem w tym kierunku było zastąpienie dotychczasowej kontroli administracyjnej[387] - kontrolą finansową, która z czasem przeszła *„ewolucję normatywną”* w kierunku kontroli zarządczej. Oznaczało to odejście od modelu kontroli skupionej głównie na działaniach sprawdzających i weryfikujących, mieszczących się w zakresie funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2) i funkcji prewencyjnej (f6) na rzecz szerszego spojrzenia na zarządzanie ryzykiem i efektywnością działania. Wytyczyło to tym samym kierunek dla normatywnego powiązania audytu wewnętrznego z celem w postaci wpływania na poprawę skuteczności i efektywności kontroli zarządczej (c8). *„Kierunek działań dostosowawczych prawa polskiego do prawa Wspólnot Europejskich oraz harmonogram wdrażania programów wspólnotowych w latach 1998-2002 wyrażony został w „Narodowym Programie Przygotowania do Członkostwa” (NPPC)”*[388].

Wdrożenie systemu PIFC[389], będące jednym z warunków efektywnego korzystania ze środków unijnych, przyczyniło się do normatywnego ukształtowania funkcji zapewnienia zgodności (f5) oraz wspierania optymalizacji procesów (f7). Dokonano tego poprzez wzmacnianie systemu kontroli wewnętrznej i zwiększanie zaufania do prawidłowości wydatkowania środków unijnych, realizując postulat zapewniania zgodności działań organizacji z obowiązującymi regulacjami prawnymi i standardami branżowymi (c5). Implementacja tego modelu zapowiadała konieczność adaptacji

---

[385] C. Mik, *Metodologia implementacji europejskiego prawa wspólnotowego w krajowych porządkach prawnych*, [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, pod. red. C. Mika, Toruń 1998, s. 28 - 29.

[386] System kontroli finansów publicznych stanowi normatywny kompleks instrumentów kontrolnych, zewnętrznych(instytucjonalnych) i wewnętrznych, w tym audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej i zewnętrznej, ukierunkowany na zapewnienie zgodności gospodarowania środkami publicznymi z zasadami legalności, gospodarności, celowości i jawności, wyrażonymi w ustawie o finansach publicznych., I. Rosiek, *Od publicznej wewnętrznej kontroli finansowej do publicznej kontroli wewnętrznej* [w:] J. Tworek (red.), Kontrola zarządcza…, op.cit., s. 23-25.

[387] Kontrola administracyjna w jednostkach s.f.p. to wtórna wobec funkcji administrowania działalność administracji publicznej, polegająca na uporządkowanym systemie wewnętrznych i zewnętrznych działań oceniających strukturę oraz czynności aparatu administracyjnego., M. Możdżeń-Marcinkowski, Rozdział IX*, Kontrola administracji publicznej* [w:] Wstęp do prawa administracyjnego ogólnego, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 05.10.2025 r.

[388] E. Chojna-Duch, Rozdział I, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego* [w:] E. Chojna-Duch, Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne, Warszawa 2006.Warszawa 2006, LEX/el., dostęp: 05.10.2025 r., zob. też E. Chojna - Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego ustawy o finansach publicznych*, Kontrola Państwowa 2010, nr 1, s .59-60.

[389] Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, wersja 1.0, Warszawa, luty 2012 r. https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=ec119301-3422-4b56-af7d-318b470fd973&groupId=764034, dostęp: 15.06.2025 r., s.27.

standardów kontroli finansowej zgodnych ze standardami międzynarodowymi (art.35o Uofp 1998[390]) stanowiącymi odwzorowanie modelu PIFC w zakresie komponentu *„zarządzanie finansowe”* [391].

Tym samym audyt wewnętrzny został ukształtowany jako narzędzie wspierające procesy zarządcze, zgodnie ze standardami międzynarodowymi i kierunkami zmian w Ustawie o finansach publicznych[392], dostarczając tzw. *„wartość dodaną”*[393]. Realizował on w szczególności funkcję oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) w celu usprawnienia funkcjonowania jednostek s.f.p. korzystających z funduszy unijnych[394]. W tej perspektywie, istotnym okazał się postulat zawarty w okresowym raporcie Komisji Europejskiej z 8 listopada 2000 roku, dotyczącym wyraźnego rozdzielenia kompetencji w zakresie kontroli finansowej *ex ante* od audytu wewnętrznego, ze szczególnym uwzględnieniem zasady jego niezależności operacyjnej[395].

Jednak należy wyraźnie zaznaczyć, że pierwsze formalne dostosowania polskiego systemu kontroli finansowej rozpoczęto w latach 2000-2001, natomiast nowelizacja ustawy o finansach publicznych stanowiła ich kluczowy etap[396], kiedy to od 1 stycznia 2002 r., wprowadzono publiczną wewnętrzną kontrolę finansową. Od tego momentu

---

[390] Art. 35o w Ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych.

[391] I. Rosiek, *Model publicznej wewnętrznej kontroli finansowej* [w:] J. Tworek (red.), Kontrola zarządcza…, op.cit., s. 25-31.

[392] Por. A. Gosk, The Development and Prospects of an Internal Audit in Public Finance Sector Units in Poland, 2009; s. 43, https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/2329/1/BSP_5_2009_Gosk.pdf, dostęp 10.06.2025 r. Należy zaznaczyć, iż z uwagi na zbieżność określonych aspektów kontroli wewnętrznej instytucjonalnej oraz audytu wewnętrznego, nierzadko pojęcia te są traktowane synonimicznie. Niemniej jednak, w opinii K. Winiarskiej, audyt wewnętrzny różni się fundamentalnie od kontroli wewnętrznej, ze względu na odrębności dotyczące metodologii działania, spektrum niezależności, zakresu realizowanych zadań, umiejscowienia organizacyjnego, formy aktywności, aplikowanych kryteriów oceny, jak również finalnego rezultatu prac. Choć w szerszej perspektywie czasowej audyt wewnętrzny wspomaga efektywność systemu kontroli wewnętrznej, nie może być on utożsamiany z samą kontrolą wewnętrzną., C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, Państwo i Prawo 2009, nr 12, LEX/el., dostęp: 05.10.2025 r., a także Naczelna Izba Kontroli, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Warszawa 2005, s. 9. podane za: E. Chojna-Duch, Audyt wewnętrzny w sektorze…, *op.cit.;* K. Winiarska, Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego, Warszawa 2005, s. 84.

[393] Wartość dodana *„jest dostarczana poprzez poprawę możliwości osiągnięcia celów organizacyjnych, identyfikację usprawnień operacyjnych i/lub redukcję ekspozycji na ryzyko, za pomocą usług audytorskich i doradczych”*., J. F. Chen, W. Y. Lin, *Measuring Internal Auditing's Value*, *Report III, The IIA's Global Internal Audit Survey: a Component of the CBOK Study,* The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida 2011, s. 57.

[394] B. Tubek, *Audyt wewnętrzny jako* narzędzie *doskonalenia budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Finanse Komunalne 2021, nr 6, s. 62-74.

[395] *Enlargement Strategy Paper. Report on progress towards accession by each of the candidate countries*, COM (2000) 700 *final*, https://aei.pitt.edu/44638/, dostęp: 28.10.2025r.

[396] Nowelizacja dotyczyła Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych. Pierwsze istotne zmiany w zakresie normatywnych aspektów audytu wewnętrznego pojawiły się w nowelizacji z 2001 roku tj. Ustawie z dnia 5 czerwca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. 2001 Nr 74, poz. 784).

kontrola w sektorze publicznym miała opierać się na zawartej w Ustawie o finansach publicznych zasadzie, zgodnie z którą zadania powinny być realizowane zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo, aby zapewnić osiągnięcie wyznaczonych celów[397].

W tym kontekście, szczególnej uwagi wymaga funkcja weryfikowalności odpowiedzialności (f3), która może być interpretowana w świetle poglądu sformułowanego przez A. Dmowskiego, S. Bogackiego i T. Wołowca; zgodnie z którym: *„obok orientacji na realizację celów i zadań rysem charakterystycznym kontroli zarządczej jest akcentowanie indywidualnej odpowiedzialności kierownika (rozliczalności publicznej). Kontrola zarządcza zakłada samodoskonalenie organizacji, ciągłość diagnozowania, monitorowania i poprawiania realizowanych przez organizację procesów"* [398]. Przyjmując tę perspektywę, można z ostrożnością uznać, iż kontrola zarządcza, choć funkcjonująca niezależnie od audytu wewnętrznego, zyskuje istotne wzmocnienie dzięki wsparciu, jakie zapewnia obiektywna ocena audytu wewnętrznego. Samo deklaratywne podkreślanie odpowiedzialności, bez istnienia obiektywnych mechanizmów weryfikacyjnych, nie zapewnia bowiem rzeczywistej rozliczalności i efektywności w doskonaleniu jednostki. Wydaje się zatem, że audyt wewnętrzny, realizując ową niezależną i obiektywną ocenę, uzyskał potencjał, by skutecznie umacniać kontrolę zarządczą, a poprzez niezależny charakter i metodykę działania, uzyskał także możliwość wzmacniania mechanizmów weryfikacji odpowiedzialności, czyniąc je bardziej przejrzystymi i poddawalnymi ocenie- jako warunek urzeczywistnienia zasady odpowiedzialności[399]. Zobiektywizowana weryfikowalność odpowiedzialności wzmacnia możliwość egzekwowania skutków prawnych, wynikających z obowiązujących norm. W konsekwencji, w efektywnym systemie kontroli zarządczej audyt wewnętrzny może pełnić istotną rolę, zorientowaną na ciągłe usprawnianie organizacji.

W tym celu ustanowiono akty prawa wewnętrznego, o niższej randze formalnoprawnej niż ustawy i rozporządzenia o charakterze wykonawczym lub instrukcyjnym), aby możliwe było sprecyzowanie najistotniejszych zagadnień dotyczących standardów i procedur w wybranych obszarach administracji publicznej.

[397] Art. 28 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, art. 35 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych i art. 68 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
[398] A. Dmowski, S. Bogacki, T. Wołowiec, Procedury systemu kontroli…, op.cit., s. 137 - 161.
[399] Przykładowo, art. 153 i 161 Konstytucji RP określają, że urzędnicy działają na podstawie i w granicach prawa, a więc ponoszą odpowiedzialność służbową i dyscyplinarną za swoje działania.

W ramach krajowego systemu kontroli wewnętrznej w zakresie finansów publicznych, dokumenty te miały pełnić rolę uzupełniającą, uszczegóławiając wytyczne i regulacje, oraz doprecyzowując zasady określone w aktach wyższego rzędu poprzez np. podręczniki, szczegółowe wytyczne, procedury operacyjne, czy instrukcje wykonawcze[400]. Ich podstawowym celem było dostarczenie jednostkom administracji publicznej (urzędom i instytucjom kontrolnym), praktycznych narzędzi oraz wskazówek, które miały wspierać wdrażanie i zapewnienie zgodności działań organizacji z obowiązującymi regulacjami prawnymi (pierwotnymi i wtórnymi) i standardami branżowymi (c5) (w tym także wspierać stosowanie standardów kontroli wewnętrznej)[401].

Zadaniem Komisji Europejskiej, w kontekście wspierania procesu dostosowania polskiego systemu prawnego do regulacji UE, było powierzenie organizacji SIGMA[402] opracowania dokumentu analitycznego, dotyczącego kontroli finansowej (ang. *„Baseline on Financial Control”).* Celem przedmiotowego dokumentu była kompleksowa ocena stanu wewnętrznej kontroli finansowej w sektorze publicznym państw kandydujących do członkostwa w UE. W wyniku przeprowadzonej analizy, organizacja SIGMA wskazała cztery zasadnicze elementy systemu PIFC, których łączne wystąpienie warunkuje jego efektywność i ma służyć ochronie majątku instytucji (c6).[403]

Po pierwsze, określono jako niezbędne istnienie spójnej i kompleksowej podstawy prawnej, usankcjonowanej w formie aktu prawnego o odpowiedniej mocy, która zaimplementuje jednoznacznie zdefiniowane reguły oraz precyzyjny *modus operandi* systemów zarządzania i kontroli finansowej, uwzględniający mechanizmy audytu wewnętrznego. Po drugie, kluczowe znaczenie miało zapewnienie poprawnego

[400] Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Audyt efektywnościowy - propozycja, 1.12.2008, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d2d410f2-cf22-47e4-96d1-c70ad8d719b9&groupId=764034, dostęp: 15.06.2025 r.

[401] OECD, The Principles of Public Administration, Paris 2023, s. 6- 8, 9- 44, https://www.sigmaweb.org/publications/Principles-of-Public-Administration-2023.pdf, dostęp: 15.06.2025 r.

[402] Program SIGMA, realizowany wspólnie przez UE i OECD od 1992 r., wspierał reformę administracji publicznej w 13 krajach Europy Środkowo-Wschodniej. Eksperci SIGMA udostępniając wiedzę i analizy najlepszych praktyk zarządzania publicznego, oceniali i wspierali administrację publiczną w krajach takich jak Albania, Bośnia i Hercegowina, Bułgaria, Czechy, Estonia, była Jugosławia, Węgry, Litwa, Łotwa, Polska, Rumunia, Słowacja i Słowenia., Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie,* Kompendium wiedzy, wersja 1.0, Warszawa, luty 2012 r., https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=ec119301-3422-4b56-af7d-318b470fd973&groupId=764034, dostęp: 15.06.2025 r., s. 29.

[403] R. de Koning, *PIFC in the context of European Union Enlargement* [w:] Public Management Forum, SIGMA- OECD, vol. 5, nr 6, listopad – grudzień 1999, France, https://www.academia.edu/2029867/PIFC_in_the_context_of_European_Union_Enlargement, dostęp: 15.06.2025 r., s. 3-20.

i niezakłóconego funkcjonowania systemów i procedur zarządzania oraz kontroli finansowej, które powinny charakteryzować się kompleksowością, jednocześnie obejmując wszystkie działania dotyczące dysponowania środkami publicznymi. Po trzecie, za istotny warunek uznano także ukonstytuowanie niezależnej funkcji audytu wewnętrznego, mającej zagwarantowaną autonomię, posiadającej ściśle zdefiniowany zakres kompetencji i obowiązków, w pełni zgodnej z międzynarodowymi standardami profesjonalnej praktyki audytorskiej. Czwartym, kluczowym elementem skutecznego systemu kontroli było ustanowienie systemu zabezpieczeń o charakterze prewencyjnym, mających przeciwdziałać występowaniu nieprawidłowości, w powiązaniu z mechanizmami restytucyjnymi, umożliwiającymi odzyskiwanie utraconych środków finansowych. W konsekwencji miało to zminimalizować ryzyko wystąpienia nadużyć i gwarantować efektywne odzyskiwanie środków finansowych w przypadku ich bezprawnej utraty[404].

Działania te były wyraźnie ukierunkowane na konstytuowanie funkcji prewencyjnej- ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6). Te kryteria stanowiły fundament dla stworzenia efektywnego systemu publicznej kontroli finansowej, zgodnego ze standardami UE i były też niezbędne dla zapewnienia transparentności w tym zapewniania przejrzystości procesów zarządczych (c2) oraz skuteczności w zarządzaniu środkami publicznymi w państwach aspirujących do członkostwa w UE[405].

Podsumowując, aspiracje Rzeczypospolitej Polskiej do uzyskania statusu pełnoprawnego członka Unii Europejskiej, były nierozerwalnie związane z koniecznością wdrożenia zasad racjonalnego zarządzania środkami publicznymi. Wymagało to efektywnej alokacji funduszy pochodzących z budżetu wspólnotowego oraz ustanowienia skutecznych mechanizmów prewencyjnych i detekcyjnych, przeciwdziałających zjawiskom defraudacji i nadużyć finansowych w zakresie środków publicznych.

Ustanowienie struktur kontroli wewnętrznej w Polsce było przede wszystkim rezultatem wymogów akcesyjnych oraz implementacji unijnego modelu kontroli finansowej, ukierunkowanego na zapewnienie zgodności z zasadami gospodarowania

[404] E. Malinowska- Misiąg, W. Misiąg, *6. Audyt wewnętrzny* [w:] E. Malinowska- Misiąg, W. Misiąg (red.), *Finanse publiczne w Polsce*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 726-729.
[405] The European Commission: Directorate-General for Budget, *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2014*, Brussels 2014, Publications Office, *passim.*

środkami publicznymi obowiązującymi w Unii Europejskiej. Dopiero późniejsze skandale korporacyjne[406], występujące w sektorze prywatnym, w których marginalizowanie ustaleń oraz rekomendacji formułowanych przez audyt wewnętrzny prowadziło do znaczących strat finansowych oraz naruszeń o charakterze systemowym; unaoczniły w wymiarze globalnym rolę audytu wewnętrznego jako instytucjonalnego mechanizmu gatekeeping,[407] służącego ochronie aktywów oraz wzmacnianiu stabilności i transparentności procesów zarządczych.

Przytoczone przykłady pozwalają na sformułowanie wniosku, iż wdrożenie zaawansowanych instrumentów kontroli, zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej, stanowi jedynie warunek konieczny, lecz niewystarczający dla efektywnej ochrony przed wystąpieniem nadużyć finansowych i nieprawidłowości. Wydaje się bowiem, że warunkiem niezbędnym dla zapewnienia efektywności mechanizmów kontrolnych jest równoległe zapewnienie optymalnych rozwiązań normatywnych, gwarantujących podstawy dla jednoczesnego współistnienia rozwiniętej kultury organizacyjnej (której fundamentem są wartości etyczne) transparentności procedur oraz odpowiedzialności kierownictwa.

Uchybienia w zakresie zagwarantowania niezależności komórek audytu wewnętrznego, audytorów wewnętrznych, lekceważenie formułowanych przez nie rekomendacji, jak również intensyfikacja presji na osiąganie doraźnych rezultatów ekonomicznych w sposób istotny osłabiły, a w niektórych przypadkach wręcz zniwelowały, detekcyjną i prewencyjną funkcję audytu wewnętrznego[408]. W konsekwencji, w odpowiedzi na kolejne ujawniane skandale finansowe, instytucje publiczne sukcesywnie podnosiły wymagania[409] w zakresie zapewnienia przejrzystości procesów zarządczych (c2) oraz weryfikowalności odpowiedzialności (c3), wytyczając tym samym kierunek rozwoju funkcji prewencyjnej - ochrony majątku i przeciwdziałania

[406] A. Herdan, *Przesłanki i warunki wdrożenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni, Bochnia 2005, nr 3, s. 1.
[407] J. C. Coffee Jr., *Gatekeepers: The Professions and Corporate Governance*, Oxford University Press 2006, s. 15- 55, 192-245.
[408] Por. J. Mead, P. H. Werhane, *Cynthia Cooper and WorldCom (A) (Case No. UVA-E-0279)*. Charlottesville, VA 2005.Darden School of Business, http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.908776, dostęp 15.06.2025 r.; G. Benston, M. Bromwich, R.E. Litan, A. Wagenhofer, *Following the Money the Enron Failure and the State of Corporate Disclosure,* AEI- Brookings Joint Center for Regulatory Studies, Washington 2003, https://www.aei.org/wp-content/uploads/2011/10/FollowingtheMoneyEnron.pdf, dostęp: 14.08.2021.
[409] Por. A. Zalcewicz, *Polskie i unijne tendencje regulacyjne po transformacji ustrojowej w Polsce…, op.cit.*

nadużyciom (f6). Proces ten wywarł istotny wpływ na kształt przyjętego w Polsce modelu wdrożenia audytu wewnętrznego[410].

Kolejne zmiany prawa finansowego w zakresie audytu wewnętrznego charakteryzowały się znacznym stopniem złożoności, co może być interpretowane jako wyraz dążenia ustawodawcy do przemyślanego kształtowania regulacji tej materii w kierunku stworzenia spójnego systemu audytu wewnętrznego. Jednak opinie ekspertów na temat celowości i zasadności wprowadzanych zmian pozostają podzielone[411]. Niemniej jednak należy zauważyć, że obecnie kształtuje się system koordynacji kontroli zarządczej, a zapowiadane w tym zakresie zmiany mogą implikować modyfikacje w wielu obszarach funkcjonowania audytu wewnętrznego. Jak bowiem wynika z informacji uzyskanych z Ministerstwa Finansów, zostały zintensyfikowane działania analityczne, których celem jest przygotowanie projektu nowelizacji ustawy o finansach publicznych w zakresie regulacji dotyczących audytu wewnętrznego[412].

Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw wprowadzać ma wiele innowacyjnych rozwiązań dotyczących audytu wewnętrznego. Inspiracją do ich wprowadzenia jest refleksja nad międzynarodowymi rozwiązaniami, tzw. *„dobrymi praktykami"*[413], które *per se* zasługują na wnikliwą analizę ze względu na ich walor udoskonalający regulacje krajowe w zakresie audytu wewnętrznego. Proponowane rozwiązania zdają się być odpowiedzią na analizowane w niniejszym opracowaniu funkcje audytu wewnętrznego (f1-f8).

Ponadto wydają się stanowić wyraz dążenia do optymalizacji i nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi w Rzeczypospolitej Polskiej. Audyt wewnętrzny w Polsce, przez ponad 20 lat zmieniał się, ewoluując w kierunku międzynarodowych

---

[410] Por. J. Gad, *Audyt zewnętrzny jako mechanizm nadzoru korporacyjnego,* Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2016, nr 4 (82), cz. 1, s. 665, por. też A. Słomczyńska, *Analysis of selected economic and legal aspects of individual and corporate liability in the context of threatened corporate sanctions and used economic models on the basis of the Lehman Brothers bank case study* …, op.cit., s. 126-132.

[411] E. Chojna-Duch, *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*…, op.cit., s.7-10.

[412] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych-oraz-niektorych-innych-ustaw10, dostęp: 25.11.2025r.

[413] Dobre praktyki- np. świadczenie doradztwa na rzecz kierującego Ministra poprzez powołane w strukturach ministerstw komitety audytu., G. Gołębiowski, P. Russel, *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce na tle wybranych państw UE*, *Analizy BAS*, Biuro Analiz Sejmowych, nr 12 (79), 29.06.2012 https://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/0/82FC89D948517328C1257A2C00401858/%24File/Analiza_BAS_2012_79.pdf, dostęp: 15.06.2025 r., s. 5, por. też The Institute of Internal Auditors, *Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector*, 2nd Edition, Global Practice Guide, 2024, https://www.theiia.org/globalassets/site/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/global-practice-guide-unique-aspects-of-internal-auditing-in-the-public-sector/gpg_unique_aspects_of_ia_in_the_ps_2nd_ed.pdf, dostęp: 15.06.2025 r., s. 4-50.

standardów. Kształt w jakim funkcjonuje on aktualnie w Polsce jest wynikiem zaangażowania i wielu lat pracy, zarówno praktyków jak i teoretyków zajmujących się audytem wewnętrznym, zarówno w perspektywie krajowej jak i międzynarodowej[414].

Należy jednak podkreślić, że w kontekście członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w UE, mechanizmy audytu wewnętrznego nie są bezpośrednio i w sposób jednolity zharmonizowane w ramach prawa unijnego. W konsekwencji, sposób implementacji i kształt regulacji dotyczących audytu wewnętrznego w państwach członkowskich UE jest zróżnicowany, co jest spowodowane uwarunkowaniami prawnymi i instytucjonalnymi, specyficznymi dla porządków prawnych poszczególnych państw członkowskich[415]. Z przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów analizy wynika, iż państwa członkowskie UE wprowadzają regulacje dotyczące audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w oparciu o trzy modele organizacyjne:

1) model zdecentralizowany, w którym implementacja audytu wewnętrznego następuje w obrębie wszystkich jednostek s.f.p., zdefiniowanych ustawowo, z uwzględnieniem warunków normatywnych określonych w przepisach prawa[416].

2) model scentralizowany, w którym audyt wewnętrzny we wszystkich jednostkach s.f.p. jest realizowany przez jedną, dedykowaną instytucję.

3) model hybrydowy, stanowiący połączenie dwóch wcześniej zdefiniowanych podejść[417].

Należy też podkreślić, iż audyt wewnętrzny, uwarunkowany specyficznymi potrzebami poszczególnych państw członkowskich UE, nie zawsze obejmuje wszystkie sfery aktywności jednostek s.f.p. W Polsce audyt wewnętrzny koncentruje się na konkretnych działaniach, wydatkach i procedurach w danym roku, co nadaje mu przeważająco operacyjny charakter[418]. W praktyce europejskiej, tradycyjne audyty

---

[414] G. Gołębiowski, *Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2011, nr 3, s. 53-62.

[415] E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*…, op.cit., s. 89.

[416] W Polsce obowiązuje model zdecentralizowany, który odpowiada pierwszemu z opisanych wariantów. Oznacza to, że audyt wewnętrzny jest wdrażany i prowadzony bezpośrednio w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych (np. ministerstwach, urzędach wojewódzkich, gminach)., zob. art. 272, ust. 1 oraz art. 273 ust. 1 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

[417] A. Skoczylas- Tworek, *Polski system publicznej kontroli wewnętrznej i audytu na tle krajów Unii Europejskiej- problemy i wyzwania*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica 2013, nr 279, https: //bibliotekanauki.pl/articles/905600.pdf, dostęp: 15.06.2025 r., s. 57-66.

[418] Por. Ministerstwo Finansów, Departament Polityki Wydatkowej, *Raport- Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli*, Warszawa, grudzień 2016 r. https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d1bf4770-2b97-4bd6-b206-a271db590406&groupId=764034, dostęp: 15.06.2025 r. s. 26-28.

zgodności i audyty finansowe zostały wzbogacone o usługi konsultacyjne, realizowane na wyraźne zlecenie kierownika danej jednostki, zyskując wpływ na strategię zarządzania jednostką[419].

Rezultaty przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów analizy pokazały również, iż komórki audytu wewnętrznego nie są kreowane jedynie w celu zapewniania zgodność działań organizacji z obowiązującymi regulacjami prawnymi i standardami branżowymi (c5) czy też z politykami rządowymi. Dlatego głównym celem audytu wewnętrznego staje się badanie efektywności, gospodarności i skuteczności operacji oraz dostarczenie ministrowi lub kierownikowi jednostki informacji o właściwym funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej. Warto zaznaczyć, iż w piętnastu państwach członkowskich Unii Europejskiej audyt wewnętrzny funkcjonował w sposób analogiczny do modelu polskiego, w którym kluczowym elementem była niezależność audytu wewnętrznego, raportowanie bezpośrednio do kierownika jednostki oraz akcentowanie roli oceniającej systemu państwowej kontroli wewnętrznej. W pozostałych krajach członkowskich UE, różnice w podejściu odnosiły się do formy organizacyjnej komórek audytu, tj. scentralizowanej lub zdecentralizowanej, co było spowodowane między innymi wielkością państwa[420].

Kolejną istotną kwestią, na którą należy zwrócić uwagę w kontekście międzynarodowym, jest fakt, iż w drugiej połowie XX wieku, w Stanach Zjednoczonych[421] rozpoczął się proces kształtowania nowego paradygmatu audytu wewnętrznego, który ukierunkowany był na ocenę ekonomiczności, efektywności i skuteczności (tzw. zasada 3E[422]) funkcjonowania audytowanych jednostek. W tej perspektywie konieczne jest podkreślenie, że pierwotnie gospodarność była jedną z fundamentalnych (obok legalności, rzetelności i celowości) zasad wydatkowania środków publicznych w budżecie tradycyjnym. Rozszerzenie kryteriów oceny w kierunku efektywności i skuteczności oznaczało zatem istotne *novum* w metodyce

[419] Ibidem, s. 29.
[420] Ministerstwo Finansów, Audyt wewnętrzny w krajach Unii Europejskiej…, op.cit., s. 23-24.
[421] U.S. Government Accountability Office, *Yellow Book: Government Auditing Standards, U.S. Government Accountability Office*, Washington, D.C., b.d., https://www.gao.gov/yellowbook, dostęp 05.10.2025 r.
[422] A. M. Kamińska, M. Rutkowska, *Model 3E a ekoinnowacje* [w:] Z. Malara, J. Tutaj (red.), Innowacje a dobrostan społeczeństwa, gospodarki i przedsiębiorstw. Próba pomiaru. Politechnika Wrocławska. Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej 2019, https://bibliotekanauki.pl/chapters/1943894.pdf, dostęp: 10.06.2025 r., s. 209-216.

wydatkowania środków publicznych. Przy czym, działanie to było temporalnie zbieżne z rozpoczęciem prac nad budżetem efektów[423].

Ta zmiana w podejściu do prawa budżetowego wskazuje na zaakcentowanie priorytetu realizacji celu zapewnienia optymalizacji i poprawy efektywności operacyjnej zasobów (c7) oraz zwiększenia wpływu na poprawę skuteczności i efektywności kontroli zarządczej (c8) we współczesnej koncepcji audytu wewnętrznego. Nowe podejście akcentuje bowiem szczególnie rolę audytorów wewnętrznych jako doradców strategicznych, wyposażonych w kompetencje komunikacyjne oraz zdolność współdziałania z innymi jednostkami organizacyjnymi[424].

Ten nowy typ audytu, określany mianem audytu efektywnościowego lub audytu operacyjnego, wyróżnia się rozszerzonym zakresem, kompleksową metodologią oraz skoncentrowaniem na formułowaniu rekomendacji w celu zapewniania optymalizacji i poprawy efektywności operacyjnej zasobów (c7). Jego zakres obejmuje nie tylko aspekty finansowe, lecz także procesy operacyjne, programy i polityki organizacji. Jednocześnie w jego metodyce wykorzystywane są różnorodne techniki i narzędzia, do których zaliczyć można np.: analizę danych, wywiady pogłębione, ankiety, obserwacje oraz studium przypadku. Za nadrzędny cel audytu efektywnościowego uznaje się nie tylko identyfikację obszarów problematycznych, lecz przede wszystkim sformułowanie precyzyjnych rekomendacji, umożliwiających efektywne wdrożenie usprawnień[425].

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), prowadząca od lat badania nad postępem w rozwoju audytu wewnętrznego w Polsce, ponownie w Raporcie z 2024 roku wskazuje na utrzymujący się, podobnie jak w latach poprzednich, niski poziom wykorzystania audytu efektywnościowego w sektorze publicznym,

---

[423] Tradycyjne budżetowanie koncentruje się na szczegółowej kontroli wydatków, pomijając ocenę ich efektywności i skuteczności. Formalizm klasyfikacji prowadzi do centralistycznego mikrozarządzania. Tymczasem racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi wymaga planowania opartego na celach i mierzalnych wskaźnikach. Dlatego adekwatniejszym określeniem niż „budżet zadaniowy" byłby *„budżet skuteczności i wydajności"*, choć termin ang. *„performance budgeting"* bywa tłumaczony jako *„budżet efektów"*. U. K. Zawadzka- Pąk, *Rozdział 1 Ustalenia Terminologiczne i Metodologiczne* [w:] U. K. Zawadzka-Pąk, G. Michalczuk, J. M. Salachna, *Usprawnianie zarządzania w samorządzie terytorialnym poprzez budżet. Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego do budżetu efektów*, Warszawa 2017, s 13-20.

[424] K. Winiarska, *Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego,* Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia 2017, nr 87, s. 55-64. https://doi.org/10.18276/frfu.2017.87/1-05, dostęp: 10.06.2025 r., por. też J. Przybylska, J. Trebecki, W. Rydzak, *Skuteczna komunikacja w audycie wewnętrznym*…, op.cit.

[425] Por. B. Jaworska-Dębska, *6.1.5. Audyt wewnętrzny* [w:] P. Korzeniowski, M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*…, op. cit.

w zestawieniu z dominującym audytem zgodności[426]. W Raporcie OECD podkreślono ponadto, iż rozwój funkcji efektywnościowej audytu, którą można definiować jako funkcję optymalizacyjną, napotyka na szereg istotnych barier. Do barier tych zalicza się: ograniczoną świadomość kadry zarządzającej co do roli audytu, niewielką skalę jednostek audytu wewnętrznego oraz brak kompleksowych wytycznych. Jednocześnie w Raporcie wskazuje się na wzrost znaczenia audytu efektywnościowego i narastającą potrzebę jego rozwoju w Polsce, co jest uzasadnione korzyściami płynącymi z jego wdrożenia, takimi jak poprawa efektywności sektora publicznego, wzmocnienie transparentności i rozliczalności oraz wsparcie procesów decyzyjnych[427].

Warto zatem podkreślić za Raportem OECD, że dzięki wzrostowi znaczenia funkcji optymalizacyjnej (f7) audyt wewnętrzny ma szansę przekształcenia się z prostej kontroli finansowej w kompleksowe narzędzie wspierające efektywne zarządzanie i optymalizację realizacji celów publicznych. W Polsce, jak wskazują badania[428]- audyt efektywnościowy stoi jeszcze przed wieloma wyzwaniami, ale z całą pewnością jego rozwój jest niezbędny dla zapewnienia wysokiej jakości usług publicznych i zwiększenia zaufania społeczeństwa do instytucji publicznych[429]. Natomiast budowanie funkcji optymalizacyjnej (f7) audytu wewnętrznego może okazać się kluczowe w tworzeniu zmian w zakresie kultury uczciwości[430]. „*Pomimo rosnącej liczby dobrych inicjatyw w zakresie audytu wewnętrznego na szczeblu krajowym odpowiedzialność i rozliczalność kierownictwa są nadal postrzegane jako jedne z głównych przeszkód w uzyskaniu wysokiej jakości usług audytu wewnętrznego*"[431].

Dlatego celowym wydaje się podkreślenie konieczności zapewnienia weryfikowalności odpowiedzialności (c3). Tym bardziej, że w Raporcie OECD wskazano również na konieczność rozwijania bardziej dogłębnych i kompleksowych centralnych działań monitorujących i wspierających, podkreślając konieczność wzmocnienia funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2) „*w celu wyeliminowania słabości systemowych i instytucjonalnych, które mogłyby przede wszystkim ułatwić funkcjonowanie audytu wewnętrznego i praktyk kontroli*

[426] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana*…, op.cit., s. 8.
[427] Ibidem, s. 8.
[428] Ibidem, s. 8.
[429] Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Audyt efektywnościowy…, op.cit.
[430] Zob. Ministerstwo Finansów, *Samoocena kultury uczciwości*, https://www.gov.pl/web/finanse/samoocena-kultury-uczciwosci, dostęp: 10.10.2025 r.
[431] Ibidem, s. 6.

zarządczej."[432] Wiąże się to z faktem, iż w audycie efektywnościowym szczególnie zauważalna jest funkcja monitorowania, informowania i raportowania (f2), ze względu na to, iż ten rodzaj audytu oparty jest na zasadzie bezpośredniego raportowania (ang. *direct reporting engagement*)[433].

Bezpośrednie zaangażowanie sprawozdawcze jest procesem, w którym niezależny praktyk, taki jak audytor wewnętrzny, przeprowadza ocenę określonego przedmiotu badania w oparciu o predefiniowane kryteria. Celem takiej oceny jest zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów, które pozwolą praktykowi sformułować wniosek na temat przedmiotu badania. Ten wniosek jest następnie przekazywany w formie pisemnego raportu do określonych odbiorców, którymi nie jest strona odpowiedzialna za przedmiot badania. Na istotę bezpośredniego zaangażowania sprawozdawczego składa się zatem kilka elementów. Przedmiotem badania jest konkretny aspekt, który podlega ocenie np. system kontroli wewnętrznej, zgodność z przepisami, efektywność programu rządowego, lub wiarygodność danych niefinansowych. Kryteriami oceny są standardy w oparciu, o które praktyk audytu wewnętrznego dokonuje oceny. Mogą to być przepisy prawa, regulacje branżowe, wewnętrzne polityki organizacji lub inne uznane standardy. Dowodami z kolei są informacje zebrane przez praktyka audytu wewnętrznego w celu poparcia swojego wniosku, przy czym źródłem dowodów mogą być dokumenty, obserwacje, wywiady, testy kontrolne, ankiety i analizy danych itp. Ostatecznie tworzona jest opinia na temat przedmiotu badania w oparciu o zebrane dowody. Wniosek może być pozytywny, negatywny lub może wskazywać na pewne zastrzeżenia, a raport stanowi formalne, pisemne sprawozdanie, w którym audytor wewnętrzny przedstawia swój wniosek. Raport jest skierowany do określonych odbiorców, takich jak zarząd, rada nadzorcza, inwestorzy lub regulatorzy[434]. Wydaje się zatem, że dominacja funkcji (f2) w tym ujęciu jest metodologiczną konsekwencją przyjęcia modelu *„direct reporting engagement"*, gdzie akt informowania (raport) nie jest jedynie wtórnym rezultatem badania, lecz stanowi istotę i cel samego zaangażowania, przesuwając ciężar analizy z odpowiedzialności audytowanego na obiektywną konkluzję audytora wewnętrznego.

[432] Ibidem.
[433] ICAEW, Attestation vs direct reporting, https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/process/scoping/assurance-decision/attestation-vs-direct-reporting, dostęp: 30.11.2025 r.
[434] OECD, *Performance auditing in Poland: Best practices*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris 2024, s.8-13. https://doi.org/10.1787/34e2353d-en, dostęp 10.01.2025 r.

W Kanadzie, ramy regulacyjne dla bezpośrednich zaangażowań sprawozdawczych (ang. *direct reporting engagements*) są określone w Kanadyjskim Standardzie Zaangażowań Zapewnienia (ang. *Canadian Standard on Assurance Engagements,* CSAE) 3001[435]. Bezpośrednie zaangażowania sprawozdawcze są często mylone z zaangażowaniem atestacyjnym. Choć oba rodzaje zaangażowań należą do kategorii usług zapewnienia, istnieją między nimi pewne kluczowe różnice. CSAE 3000 (zaangażowanie atestacyjne) oznacza, że praktyk ocenia asercję (oświadczenie) sporządzoną przez stronę odpowiedzialną, podczas gdy w bezpośrednim zaangażowaniu sprawozdawczym praktyk sam formułuje wniosek na podstawie swojej oceny. Bezpośrednie zaangażowanie sprawozdawcze stanowi ważny element systemu zapewnienia, który pozwala zwiększyć zaufanie do informacji i procesów, poprzez usystematyzowanie opierające się na obiektywnej ocenie, zbieraniu dowodów oraz formułowaniu wniosków w oparciu o predefiniowane kryteria. Standardy takie jak CSAE 3001 w Kanadzie zapewniają spójność i jakość zaangażowań, przyczyniając się do transparentności i wiarygodności informacji[436].

Audyt wewnętrzny w tym ujęciu kładzie szczególny nacisk na funkcję monitorowania, informowania i raportowania (f2), a wyróżnikiem jest to, że to audytor wewnętrzny (a nie audytowany) jest odpowiedzialny za zdefiniowanie przedmiotu audytu, kryteriów oceny i sformułowanie wniosków, które są następnie przedstawiane w raporcie. Raport z audytu efektywności nie ogranicza się do prostego stwierdzenia zgodności lub niezgodności z prawem, ale zawiera szczegółową analizę zebranych dowodów oraz wnioski wynikające z tej analizy, a także rekomendacje dotyczące usprawnień. Dobre praktyki audytu efektywności podkreślają znaczenie transparentnej i regularnej komunikacji z audytowanymi, interesariuszami i opinią publiczną. Raport z audytu wewnętrznego stanowi bowiem kluczowe narzędzie komunikacji[437]. W efekcie, funkcja monitorowania, informowania i raportowania (f2) dominuje w audycie efektywności, co wynika ze specyfiki tego typu audytu, który koncentruje się na kompleksowej

[435] Standard ten określa szczegółowe wytyczne dotyczące planowania, przeprowadzania i raportowania w przypadku takich zaangażowań. CSAE 3001 zastąpił wcześniejsze standardy, w tym Sekcję 5025, Sekcję 5030, Sekcję 5049 i Sekcję 5050, https://www.iasplus.com/en-ca/standards/assurance/other-canadian-standards/csae-3001-direct-engagements, dostęp: 15.06.2025 r.

[436] CSAE 3001, Direct Engagements, CSAE 3001 sets out the requirements related to planning, performing and reporting on direct engagements, https://www.iasplus.com/en-ca/standards/assurance/other-canadian-standards/csae-3001-direct-engagements, dostęp: 15.06.2025 r.

[437] J. F. Chen, W. Y. Lin, *Measuring Internal Auditing's Value, Report III, The IIA's Global Internal Audit Survey: a Component of the CBOK Study*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida 2011, s. 57.

ocenie, sformułowaniu wniosków i rekomendacji, a także na transparentnej komunikacji z interesariuszami[438].

Odnosząc się do tych rozważań, warto podkreślić, że w kontekście zapewniania przejrzystości procesów zarządczych (c2), i w odniesieniu do efektywności audytu wewnętrznego, identyfikowane jest ścisłe powiązanie z zapewnieniem weryfikowalności odpowiedzialności (c3). Jak bowiem wskazuje się w literaturze przedmiotu, odpowiedzialność kierownika jednostki za adekwatne, efektywne i skuteczne funkcjonowanie kontroli zarządczej (w tym audytu wewnętrznego), powinna być postrzegana w kontekście tzw. rozliczalności publicznej rozumianej wedle glosariusza standardu INTOSAI GOV 9100, jako rozliczalność publiczna (ang. *public accountability*). *„Istotą zasady rozliczalności jest obowiązek wykazania, przez podmioty gospodarujące środkami publicznymi, że powierzone im fundusze były zarządzane lub kontrolowane zgodnie z warunkami, na jakich zostały udostępnione, a więc ze skuteczności, oszczędności, legalności, terminowości i adekwatności podjętych działań oraz ich efektów w stosunku do celów i potrzeb"*[439].

Tak zdefiniowana rozliczalność publiczna nasuwa wniosek, że może ona stanowić istotne wzmocnienie dla jakości identyfikacji i wspierania zarządzania ryzykiem (c4) oraz wzmocnienie rozwoju funkcji prewencyjnej- ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6). Jest to tym bardziej zasadne, że ilość przestępstw gospodarczych wzrasta. Przykładowo, w 2020 r. Federalny Urząd Policji Kryminalnej (BKA) opublikował raport sytuacyjny dotyczący przestępczości korupcyjnej w Niemczech z alarmującym wnioskiem, że w roku sprawozdawczym 2019 odnotowano wzrost przestępstw korupcyjnych w porównaniu z rokiem poprzednim aż o 42,7%[440].

Dodatkowo, dane statystyczne zawarte w Raporcie PwC „Global Economic Crime Survey 2024" (dotyczącym 63 krajów)[441] wskazują, że 55% respondentów postrzegało oszustwa (rozumiane jako przekupstwa lub korupcję w zamówieniach publicznych), jako powszechny problem w ich systemie prawnym.

Z analizy danych, które zostały zgromadzone przez Krajowe Centrum Informacji Kryminalnych, i zaprezentowane w opracowaniu zatytułowanym *„Zwalczanie*

[438] OECD, *Performance auditing in Poland: Best practices*…, op.cit., s. 42-45.
[439] „*Tak rozumiana odpowiedzialność wykracza poza wyznaczoną prawem odpowiedzialność karną - lub administracyjno- prawną i ma także wymiar polityczny.*", A. Dmowski, S. Bogacki, T. Wołowiec, *Procedury systemu*…, op.cit., s. 147.
[440] I. Sorgatz, *Interne Revision in Behörden - Ein praxisbezogener Überblick*. Behörden Spiegel, Bonn 2021, s. 6-80, https://www.behoerden-spiegel.de/wp-content/uploads/2021/06/InterneRevision2021.pdf, dostęp: 04.06.2025 r.
[441] PricewaterhouseCoopers (PwC), *Meeting tomorrow's challenges, embracing risk intelligently*, *Global Economic Crime Survey 2024*…, op.cit.

przestępczości korupcyjnej w Polsce w 2017 r."[442], płyną analogiczne wnioski. Wynika z nich, iż w roku 2017 w krajowych bazach danych organów ścigania odnotowano łącznie nieco ponad 36 tysięcy przestępstw o charakterze korupcyjnym, co stanowiło wzrost o ponad 28% w stosunku do roku 2016. W analizowanej kategorii czynów zabronionych, dominujące było przestępstwo poświadczenia nieprawdy w dokumentacji, popełnione w celu osiągnięcia nienależnej korzyści majątkowej lub osobistej, które to popełniono w liczbie 24 829 czynów. Kolejne pozycje w statystykach przestępczości korupcyjnej zajmowały takie czyny zabronione jak: sprzedajność urzędniczą (5 468 przypadków), oraz przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków służbowych, również motywowane zamiarem osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej (2 245 przypadków)[443].

Konkludując, należy podkreślić, że w dobie nasilających się problemów globalnych i dynamizacji otoczenia gospodarczego, sektor publiczny, ze względu na swoją specyfikę i odpowiedzialność za środki publiczne, jest szczególnie narażony na szerokie spektrum ryzyk o charakterze międzynarodowym. Audyt wewnętrzny stanowi kluczowy instrument wsparcia podmiotów zarządzających sektorem publicznym i może umożliwiać identyfikację oraz ocenę takich zagrożeń, które potencjalnie mogłyby wpływać na realizację celów publicznych[444]. Dlatego też, analiza problematyki dotyczącej audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p. ma zasadnicze znaczenie dla zapewnienia legalności, rzetelności i gospodarności w procesie dysponowania środkami publicznymi. Co więcej, rozwój i doskonalenie funkcji audytu wewnętrznego może stanowić jeden z kluczowych celów sektora publicznego, dążącego do utrzymania zaufania publicznego, efektywnego i transparentnego wykorzystania środków publicznych oraz budowania trwałej wartości w globalnym otoczeniu charakteryzującym się podwyższonym ryzykiem, w tym zagrożeniami wynikającymi z kryzysów geopolitycznych, pandemii czy działań wojennych[445].

---

[442] Publikacje te w poprzednich latach zatytułowane były jako „Mapa korupcji.", https://cba.gov.pl/ftp/dokumenty_pdf/Zwalczanie%20przestepczosci%20korupcyjnej%20w%20Polsce%20w%202017%20r..pdf, dostęp: s.7-25 oraz https://cba.gov.pl/ftp/pdf/Mapa%20korupcji%202016.pdf, dostęp: 10.06.2025 r. s.7-27.

[443] L. Benachir, A. Sawicki, *Zwalczanie korupcji w Polsce – raport statystyczny CBA* 07, z 03.2019, AY Polska, Serwis Audytorów Śledczych, https://www.ey.com/pl_pl/technical/serwis-audytorow-sledczych/zwalczanie-korupcji-w-polsce-raport-statystyczny-cba, dostęp: 10.06.2025 r.

[444] A. Słomczyńska, *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID-19*…, op.cit., s.148-162, Rzeczpospolita, Handel paszportami covidowymi. Fałszywki zamiast szczepienia, z 29.11.2023 r., https://www.rp.pl/przestepczosc/art19144401-handel-paszportami-covidowymi-falszywki-zamiast-szczepienia, dostęp: 07.11.2025.

[445] A. Kiełczykowska, *Premier: Aresztowano osoby zaangażowane w akty sabotażu w Polsce na zlecenie Rosji*, https://www.bankier.pl/wiadomosc/Premier-Aresztowano-osoby-zaangazowane-w-akty-sabotazu-w-Polsce-na-zlecenie-Rosji-8749523.html, dostęp 08.06.2025 r.

3.4. Audyt wewnętrzny w świetle ustawy o finansach publicznych - wybrane zagadnienia merytorycznie

Jak już zasygnalizowano wcześniej, ukształtowanie się konstrukcji normatywnej audytu wewnętrznego w polskim prawie finansowym było bezpośrednią konsekwencją realizacji postulatów negocjacyjnych, wynikających z akcesji Polski do UE. Należy jednak zaznaczyć, iż samo wdrożenie instytucji audytu wewnętrznego do krajowego s.f.p. miało charakter ewolucyjny, wynikający ze złożonego procesu adaptacji polskiego systemu prawnego do standardów unijnych.

Jednocześnie warto zauważyć, iż pierwotnie, w okresie ustroju socjalistycznego oraz w następstwie przemian ustrojowych 1989 r., w polskiej strukturze administracji publicznej funkcjonowały komórki kontroli wewnętrznej. Niemniej, w toku rokowań akcesyjnych Polski z UE, ich *modus operandi* oraz, co istotniejsze z perspektywy dogmatycznej, ich fundamentalne założenia funkcjonalne i gwarancje ustrojowe, nie uzyskały aprobaty[446]. Dysonans ten wynikał, jak się wydaje, z fundamentalnej różnicy aksjologicznej: model unijny zorientowany był na niezależne, obiektywne i oparte na ryzyku zapewnienie (ang. *assurance*)[447] oraz doradztwo, podczas gdy model postsocjalistyczny opierał się na paradygmacie kontroli *ex-post*, skoncentrowanej na weryfikacji legalności i zgodności. Zważywszy na ten stan rzeczy, impulsem do podjęcia prac legislacyjnych, stała się zatem nie wewnętrzna ewolucja poglądów doktryny, lecz pragmatyczna konieczność implementacji rozwiązań, które mogłyby przyczynić się do normatywnego wzmocnienia efektywności gospodarowania środkami publicznymi (zwłaszcza wspólnotowymi) w s.f.p.

Warto przypomnieć, iż w Unii Europejskiej, w pierwszych latach XXI w., powołano Służbę Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej (ang. Internal Audit Service, IAS)[448], której zadania obejmowały: *„współpracę z departamentami i agencjami*

[446] A. Gosk, *The Development and Prospects of an Internal Audit in Public Finance Sector Units in Poland,* Białystok 2009; s. 43- 52. https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/2329/1/BSP_5_2009_Gosk.pdf, dostęp: 08.06.2025 r.

[447] Obiektywna działaność zapewniająca (ang. *assurance*) mająca na celu dostarczanie wartości dodanej i doskonalenie skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz nadzoru (ang. governance)., European Court of Auditors, PIFC Expert Group - Working Group on Audit Manuals, *Internal Control Systems in Candidate Countries*, *Report to Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and European Court of Auditors*, Luxembourg 2004, Vol.1, updated November 2004, s. 5- 6,12, dostęp: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/coop_publi006/coop_publi006_en.pdf,

[448] Zob. European Commission, *Internal Audit Service- Responsibilities*, https://commission.europa.eu/about/departments-and-executive-agencies/internal-audit-service_en, dostęp: 08.10.2025 r.

Komisji, realizowaną poprzez udzielanie niezależnych porad, formułowanie opinii oraz wydawanie zaleceń, odnoszących się do jakości funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej"[449]. W konsekwencji, w wyniku procesu integracji Polski z Unią Europejską, instytucja audytu wewnętrznego została zaimplementowana również w polskim systemie prawnym[450].

Spełnienie wymagań stawianych Polsce było powiązane także z potrzebą konwergencji oraz harmonizacji polskiego porządku prawnego z unijnym, a audyt wewnętrzny miał stanowić w tym procesie kluczowe narzędzie pełniące funkcję monitorowania (f2)[451] efektywności wydatkowania środków publicznych oraz realizacji zadań publicznych[452]. Warto zauważyć, że już wówczas zakładano, że kontrola wewnętrzna, jako instrument zarządzania, ma na celu dostarczenie informacji wynikającej z identyfikacji nieprawidłowości lub błędów[453].

W obliczu stagnacji w pracach nad ustawą (koordynowanych przez Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji) dedykowaną procedurom kontrolnym w administracji rządowej i samorządowej, podjęto decyzję o wprowadzeniu stosownych regulacji w drodze nowelizacji Ustawy o finansach publicznych z 1998 r. w obszarze dotyczącym audytu środków publicznych. Na mocy decyzji premiera Jerzego Buzka, w charakterze przewodniczącego Komitetu Integracji Europejskiej, 10 stycznia 2001 roku Ministerstwo Finansów uzyskało mandat do opracowania projektu odpowiednich regulacji. Ostatecznie, pojęcie audytu wewnętrznego zostało zaimplementowane w dniu 1 stycznia 2002 roku poprzez nowelizację (art. 35c ust. 1) obowiązującej wówczas Ustawy o finansach publicznych z 1998 roku[454].

---

[449] Zob. European Commission, *Internal Audit Service, How we work*, https://commission.europa.eu/about-european-commission/departments-and-executive-agencies/internal-audit-service/how-we-work-internal-audit-service_pl, dostęp: 08.10.2025 r.

[450] C. Ogórek, *Projekt nowych standardów audytu wewnętrznego. Potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych*, Kontrola Państwowa 2023, nr 5, s. 39, https://www.nik.gov.pl/plik/id,28506.pdf, dostęp: 08.06.2025 r.

[451] I. Rosiek, *1.1.4. Model publicznej wewnętrznej kontroli finansowej* [w:] Kontrola zarządcza w rachunkowości budżetowej. Planowanie i zarządzanie ryzykiem, Warszawa 2022, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

[452] *„Instytucja audytu wewnętrznego została wprowadzona do polskiego porządku prawnego w celu wzmocnienia ochrony wydatkowania środków Unii Europejskiej. Uznana za doniosłą dla utrzymania ładu finansów publicznych, objęta została reżimem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych",* podano za: A. Kamedulska, *Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w świetle naruszenia dyscypliny finansów publicznych*, Finanse Komunalne 2020, nr 3, s. 56-70.

[453] K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej* [w:] K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce,* Szczecin 2013, s.18.

[454] Z. Ofiarski [w:] A. Borodo, W. Bożek, M. Cilak, K. Czarnecki, K. Kopyściańska, E. Kowalewska, P. Lenio, P. Majka, P. Mańczyk, W. Miemiec, M. Ofiarska, P. Pest, K. Sawicka, M. Stawiński, R. Sura, K. Święch-Kujawska, J. Wantoch-Rekowski, P. Zawadzka, Z. Ofiarski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 272.

Był to moment ukształtowania się pierwszej legalnej definicji instytucji audytu wewnętrznego w krajowym porządku prawnym. Analiza dogmatyczna tej pierwotnej regulacji prowadzi do wniosku, iż stanowiła ona specyficzną *„hybrydę normatywną”*. Z jednej strony bowiem, wprowadzono nomenklaturę *„audytu wewnętrznego”*, z drugiej jednak, jego treść normatywna została określona jako proces monitorowania systemu kontroli (wówczas: kontroli wewnętrznej) w aspekcie enumeratywnie wyliczonych kryteriów: legalności, gospodarności, celowości, rzetelności oraz przejrzystości i jawności[455]. Są to, co należy podkreślić, kryteria *sensu stricto* kontrolne, w dużej mierze tożsame z klasyczną kontrolą legalności i gospodarności. Taka konstrukcja normatywna, choć formalnie implementowała *„audyt wewnętrzny”*, w istocie ograniczała jego zakres do zadań tradycyjnie kontrolnych, niemal całkowicie pomijając wspierającą funkcję doradczą (f1) oraz analizę ryzyka. Można zatem zaryzykować tezę, iż już geneza tej instytucji w polskim porządku prawnym, zrodziła problemy normatywne oznaczające nieadekwatność funkcjonalną, konstytuując *de facto* pierwotne źródło problemu badawczego zdiagnozowanego w hipotezie (h1)[456].

W konsekwencji, podstawowym założeniem regulacji implementowanych Ustawą z dnia 27 lipca 2001 r.[457] była formalnie koncepcja wynikająca z międzynarodowych standardów audytu sformułowanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych, wedle której audyt wewnętrzny to niezależna działalność zapewniająca instytucji wsparcie i doradztwo, zorientowana na dostarczanie wartości dodanej w celu usprawnienia jej funkcjonowania.

W efekcie definicja IIA podkreślała, że audyt wewnętrzny wspiera realizację celów instytucji poprzez usystematyzowane, zorientowane na ryzyko podejście do oceny i doskonalenia efektywności procesów zarządzania, kontroli i kierowania[458]. Należy jednak natychmiast zauważyć istotny dysonans między tą międzynarodową, pozaprawną definicją

[455] Audyt wewnętrzny -zgodnie z art. 35c ust. 1 Uofp z 1998r. jest to *„ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności”*. W art. 35 c ust. 2 tej Ustawy doprecyzowano, iż audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności: badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych; ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem; ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego. Szczegółowe historyczne porównanie definicji legalnych zostało przedstawione w niniejszym podrozdziale w formie tabelarycznej.

[456] J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny - miejsce w systemie kontroli i organizacja*, Kontrola Państwowa 2003, nr 3, s. 15.

[457] Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. Nr 102, poz. 1116).

[458] Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, druk Sejmu RP III kadencji, nr 2914.

a przywołaną wcześniej krajową definicją legalną z art. 35c Uofp z1998 r. (wprowadzoną nowelą z 2001r.)[459]. Podczas gdy standardy IIA akcentowały wsparcie (f1) i ryzyko (f4), polska norma prawna z 2001 r. koncentrowała się na legalności i gospodarności, kreując funkcje audytu *de facto* na funkcji zapewnienia zgodności (f5) i funkcji prewencyjnej (f6)[460].

Dopiero w Ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych[461] podjęto próbę częściowej korekty tej pierwotnej definicji, uzupełniając ją również o funkcje audytu wewnętrznego odnoszące się do analizy systemu zarządzania, kontroli oraz waloru doradczego. Należy przy tym odnotować, iż ramowe regulacje dotyczące audytu wewnętrznego, wprowadzone do Ustawy o finansach publicznych z 1998 r., były formalnie zgodne z unijnymi standardami, lecz mimo to formułowano w doktrynie pod ich adresem opinie krytyczne, wskazujące między innymi na brak precyzji w normatywnym określeniu granic między kontrolą finansową a audytem wewnętrznym[462]. Jednocześnie postępowała ewolucja oczekiwań względem funkcji pełnionych przez osobę audytora wewnętrznego. Zmiana polegała na przesunięciu akcentu z funkcji kontrolnej na wspierającą funkcję doradczą (f1) dla kierownictwa audytowanej jednostki[463], w celu ustanowienia dodatkowej wartości w podejmowanych przez nich decyzji strategicznych i operacyjnych. Wypełnianie tej roli wymagało od audytorów wewnętrznych szerokiego zakresu wiedzy, jak również rozwiniętych kompetencji interpersonalnych, a także posiadania narzędzi umożliwiających efektywną współpracę w strukturach organizacyjnych danej jednostki[464]. Co istotne, regulacja

[459] Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, Dz. U. nr 102, poz. 1116.

[460] Zob. B.R. Kuc, *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, Warszawa 2007, s. 119, oraz P. Sołtyk, *Zarządzanie ryzykiem jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego*, Finanse Komunalne 2009, nr 3, s. 60-69, D. Fleszer, *Audyt wewnętrzny i jego rola w zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych*, Finanse Komunalne 2014, nr 5, s. 57-68.

[461] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych.

[462] J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny - miejsce w systemie kontroli i organizacja*…, op.cit., s. 15.

[463] K. Winiarska, *Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia 2017, nr 87, s. 55-64. https://doi.org/10.18276/frfu.2017.87/1-05.

[464] „*Nowoczesny audyt wewnętrzny, nastawiony na badanie efektywności funkcjonowania jednostki, może być niezwykle użytecznym narzędziem dla kierownictwa każdej organizacji. Poza bezpośrednią identyfikacją problemów umożliwia on lepsze zrozumienie, jak działa instytucja, co w efekcie skutkuje wzrostem efektywności pracy. W administracji publicznej, jak dotąd, audyt wewnętrzny w większości przypadków pełnił jedynie funkcję tradycyjnej rewizji wewnętrznej i koncentrował się na kwestiach zgodności działań z przepisami. Jednak nie ma żadnego powodu, aby audyt w służbie publicznej nie dorównywał poziomem i wagą audytowi w najlepszych instytucjach prywatnych.”*, B. Tubek, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie doskonalenia budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Finanse Komunalne 2021, nr 6, s. 62-74.

z 2001 r. wprowadzała wymogi kwalifikacyjne[465] skoncentrowane przede wszystkim na audycie finansowym, co w praktyce nie odpowiadało pełnemu zakresowi kompetencji oczekiwanych od audytora wewnętrznego w ujęciu standardów międzynarodowych. W konsekwencji zakres formalnych kwalifikacji był węższy od rzeczywistych potrzeb funkcjonalnych instytucji audytu[466]. W tym samym czasie audyt finansowy stanowił domenę badań realizowanych przede wszystkim przez audytorów zewnętrznych, w tym biegłych rewidentów, posiadających odpowiednie uprawnienia.

Kolejną znaczącą i wysoce dyskusyjną z perspektywy dogmatycznej zmianą dokonaną w Uofp z 2009 r.[467], było wprowadzenie możliwości przeprowadzania audytu wewnętrznego przez usługodawcę zewnętrznego, nie będącego etatowym pracownikiem danej jednostki[468]. Artykuł 278 przywołanej ustawy wprowadzał jednak ograniczenia w zakresie dopuszczalności zlecania realizacji tych zadań. Przedmiotowa regulacja wynikała z faktu, iż liczne jednostki s.f.p. sygnalizowały istotne trudności w pozyskaniu wykwalifikowanej kadry audytorskiej oraz niedobory kadrowe, które uniemożliwiały

DEFINICJA AUDYTU		
Ustawa o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dziennik Ustaw 2001, Nr 102, poz. 1116 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 1 stycznia 2002 r. **ustawa uchylona**	**Ustawa o finansach publicznych** (Dziennik Ustaw 2005, Nr 249, poz. 2104 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 30 czerwca 2005 r. **ustawa uchylona**	**Ustawa o finansach publicznych** (Dziennik Ustaw 2009, Nr 157, poz. 1240 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 27 sierpnia 2009 r. **ustawa obowiązująca**
Art. 35c. 1. **Audytem wewnętrznym** jest ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. 2. Audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności:	**Art. 48.** 1. **Audytem wewnętrznym** jest ogół działań obejmujących: 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, o których mowa w art. 47 ust. 3, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;	**Art. 272.** 1. **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. 2. Ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności

[465] Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej.
[466] P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego - zagadnienia ogólne*…, op.cit., s. 5.
[467] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
[468] Ibidem, art. 275 ust. 2.

1) badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych, 2) ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem, 3) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.	2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. 2. Ocena, o której mowa w ust. 1 pkt 1, dotyczy w szczególności: 1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi; 2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli; 3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.	adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Tabela 4. Historia definicji audytu w polskim ustawodawstwie

Legenda:
Kolor czerwony - różnice między Ustawą z 2001r. a Ustawą z 2005r.
Kolor zielony - różnice między Ustawą z 2009r. a Ustawą z 2005r.
Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy o zmienia ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2001, Nr 102, poz.1116 z późn. zm.); Ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2005, Nr 249, poz.2104 z późn zm.); Ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2009, Nr 157, poz.1240 z późn. zm.)

im efektywne wywiązanie się z ustawowego obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego[469].

Rozwiązanie to niemal natychmiast wywołało istotne wątpliwości: czy audyt wewnętrzny realizowany w formule (ang. *outsourcingu*)[470] zachowuje swoją istotę zwłaszcza w zakresie niezależności, stałej obecności w strukturze organizacyjnej oraz wspierającej funkcji doradczej (f1). Pełnienie bowiem wspierającej funkcji doradczej (f1) przez podmioty zewnętrzne, którym ustawodawca przyznał prawo dostępu do informacji generowanych i przechowywanych w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, izbach celnych czy skarbowych, wywołało szereg kontrowersji w dyskursie naukowym. Przykładowo, w opinii E. Chojny-Duch, powyższe rozwiązanie budziło poważne wątpliwości dotyczące tego, czy powyższe działanie ma charakter audytu wewnętrznego *sensu stricto*, czy też należy je zaklasyfikować jako audyt zewnętrzny, który ma jednak

[469] D. Daniluk, *O outsourcingu audytu wewnętrznego*, Gazeta Prawna z 02.09.2009 r. oraz G. Gołębiowski, *Outsourcing audytu wewnętrznego,* Współczesna Ekonomia 2010, nr 2 (14), s. 175-183.; podano za: G. Gołębiowski, *Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym*…, op. cit., s.53.
[470] Board of Governors of the Federal Reserve System, Federal Deposit Insurance Corporation, Office of the Comptroller of the Currency, Office of Thrift Supervision, *Interagency Policy Statement on the Internal Audit Function and Its Outsourcing*, Waszyngton 2003 r., dostęp: https://www.occ.gov/news-issuances/bulletins/2003/bulletin-2003-12a.pdf, dostęp 10.06.2025 r., s. 3-16.

charakter odmienny[471]. Podobne wątpliwości wyrażał M. Anczakowski, kwestionując to, czy audyt wewnętrzny realizowany przez podmiot zewnętrzny zachowuje przymiot audytu wewnętrznego, czy procesualnie przekształca się w audyt zewnętrzny *per se*[472]. Ten normatywny kompromis, gdzie pragmatyczne *ratio legis*, wynikające z trudności kadrowych, doprowadziło do konstrukcji podważającej samą istotę „wewnętrzności" instytucji, stanowi kolejny argument podkreślający strukturalną słabość ram normatywnych dla wspierającej funkcji doradczej (f1), wspierając hipotezę (h1).

Warto również zauważyć, że wspierająca funkcja doradcza (f1) została wskazana już w regulacji z 2009 r. w kontekście zaleceń, które miały usprawniać działanie podmiotów publicznych, i tym samym przysparzać *„wartość dodaną"* audytowanej jednostce. Można to, jak się wydaje, uznać za dogmatyczną genezę ujęcia funkcji optymalizacji procesów (f7) w polskich regulacjach dotyczących audytu wewnętrznego. Przy czym za ową *„wartość dodaną"* uznaje się usprawnienie struktury jednostki, dające możliwość powiększenia zysku albo zmniejszenie nakładów przy jednoczesnym zachowaniu takich samych efektów jej działalności[473]. Modyfikacja regulacji zawierającej pojęcie audytu w 2005 r. miała zatem dostosować obowiązującą definicję do pojęcia opublikowanego w międzynarodowych standardach audytu[474].

Również w Uofp z 2005r. zaktualizowano zakres obowiązków audytora wewnętrznego, nadając mu możliwość oceny komórek zarządczych i kontrolnych instytucji podlegających obowiązkowi badania[475], tworząc także warunki do rozwoju funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8) oraz fundament dla uregulowanej w późniejszej Ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r.[476] (wchodzącej w życie 1.01.2010 r.) funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4). Zmiany, które zostały

---

[471] E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych,* Kontrola Państwowa 2010, nr 1, s. 56.
[472] M. Anczakowski*, Audyt wewnętrzny - nowe regulacje*, Kontrola Państwowa 2010, nr 1, s. 68.
[473] B. Jaworska-Dębska, *6.1.5. Audyt wewnętrzny* [w:] P. Korzeniowski, M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2024…, op.cit., U. Wycisk, *Problemy kontroli wewnętrznej w samorządzie terytorialnym w świetle wyników kontroli*, Finanse Komunalne 2009, nr 10, s. 57-67.
[474] Obecnie obowiązujące standardy wprowadzone są na mocy Komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016r., w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.
[475] *„Tak rozumiany audyt wewnętrzny jest spójny z normami zawartymi w Rozporządzeniu Rady (WE, Euratom) 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002r odnoszącym się do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich, w tym do środków unijnych."*, W. Moczydłowska, Audyt wewnętrzny jest coraz powszechniejszy, Gazeta Prawna 2006, nr 1, podano za: M. Lisiński, *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Warszawa 2011, s. 41,49.
[476] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.).

zapoczątkowane w 2005 r. miały wpływ na rozwój także innych funkcji opartych na różnorodnych formach oceny, np. funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3), czy funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2), bowiem od czasu nowelizacji Uofp z 2005 r. audyt wewnętrzny obejmował również ocenę procesów planowania, organizowania i kierowania w celu zapewnienia, że zakładane przez jednostkę cele będą osiągnięte[477].

Wprowadzone z dniem 1 stycznia 2010 r. [478] regulacje zobowiązały audyt wewnętrzny do systematycznej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej, w oparciu o analizę ryzyka, co ukształtowało nowy zakres przedmiotowy badań audytowych oraz doprecyzowało metodologiczne podstawy ich prowadzenia[479].

Warto także zauważyć, że przedstawiona ewolucja ustawowych ujęć audytu wewnętrznego ukazuje trwałą asymetrię pomiędzy zakładanymi funkcjami audytu w standardach międzynarodowych a ich krajowym odzwierciedleniem normatywnym. Ta luka konstrukcyjna pozostaje jednym z kluczowych źródeł ograniczonej adekwatności regulacji wobec funkcji doradczej (f1), co znajduje odzwierciedlenie w hipotezie badawczej (h1).

Pomimo opisanych działań, kształtujących definicje audytu wewnętrznego, należy uznać, że do końca 2009 roku polskie regulacje dotyczące audytu wewnętrznego wykazywały istotną rozbieżność między zakładanymi celami normatywnymi a faktycznymi potrzebami praktyki, zarówno co do obszaru funkcjonalności, jak i zakresu działania i celów audytu. Ograniczenie legalnej definicji audytu wewnętrznego wyłącznie do ujęcia finansowego (w latach 2002-2005) prowadziło do powstania niejednoznaczności interpretacyjnych oraz trudności w implementacji audytu wewnętrznego w obrębie administracji publicznej. Regulacje te, służyły skutecznemu wypełnieniu obowiązku traktatowego nakazującego wprowadzenie przepisów w zakresie obligatoryjnej kontroli finansowej środków unijnych. Jednak ówczesna definicja nie odzwierciedlała złożoności procesów realizowanych przez jednostki s.f.p. normatywnie ograniczając audyt do obszaru finansowego[480].

---

[477] P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego - zagadnienia ogólne*…, op.cit., s. 5.
[478] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych.
[479] M. Münnich, *Rozdział VI Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] P. Smoleń (red.), Prawo finansów publicznych, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 15.11.2025 r.
[480] G. Gołębiowski, Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2011, nr 3, s. 53.

Ten wąski zakres ww. definicji sprawił, że w praktyce identyfikowano audyt wewnętrzny z kontrolą finansową. Dlatego też w Uofp z 2009r. rozszerzono zakres audytu wewnętrznego, obejmując nim całą działalność badanej jednostki. Tym samym zrezygnowano z wąskiego rozumienia audytu wewnętrznego, zawężonego do sfery finansowej[481]. Dodatkowo, ustawodawca odstąpił od *expressis verbis* ujętego obowiązku oceniania gospodarności w ramach definicji audytu wewnętrznego, zastępując go oceną efektywności i skuteczności funkcjonowania kontroli zarządczej. W miejsce badania zgodności wydatków[482] z zasadą celowości i oszczędności wprowadzono obowiązek analizy zdolności systemu zarządzania do osiągania zakładanych celów (skuteczność) oraz do realizacji ich w sposób optymalny z perspektywy wykorzystania zasobów (efektywność) [483]. Tym samym ustawodawca stworzył normatywny fundament dla funkcji optymalizacji procesów (f7).

W konsekwencji, w aktualnie obowiązującej Uofp z 2009 r. gospodarność[484] nie występuje w definicji audytu. Zastąpienie kryterium *„gospodarności"* obowiązkiem badania *„efektywności i skuteczności"* kontroli zarządczej stanowi ostateczne zerwanie z paradygmatem rewizji finansowej. Prawodawca nałożył bowiem na audyt wewnętrzny obowiązek oceny nie tylko tego, czy wydatkowano środki zgodnie z prawem i oszczędnie, ale przede wszystkim tego, czy systemy zarządcze jednostki są zdolne do osiągania zamierzonych celów (skuteczność) w sposób optymalny (efektywność). Zmiana ta przesuwała akcent z kontroli *ex post* zgodności i gospodarności na ocenę sprawności systemu zarządzania jako całości.

Jednocześnie należy zastrzec, iż w Uofp z 2009r, audyt wewnętrzny stał się instytucją o charakterze meta-kontrolnym[485], gdyż nie kontroluje on wyłącznie działań cząstkowych, lecz kontroluje system, który ma tę działalność kontrolować. Ta zmiana w treści normy kompetencyjnej audytora jest fundamentalna dla oceny adekwatności całego systemu. Niewątpliwie takie ujęcie znacząco odbiegało od pierwotnych definicji

[481] T. Kiziukiewicz, H. Szymańska, *Relacje między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Vademecum Rachunkowości- Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej,* Warszawa 2013, s. 59.
[482] B. Filipiak, *Audyt wewnętrzny-podstawa kontroli i racjonalizacji* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno- Koguc (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007, s. 228, podano za: G. Gołębiowski, *Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym…,* op. cit.
[483] Art. 289 ust. 1 pkt 6 Uofp z 2009 r.
[484] Należy zastrzec, że pojęcie gospodarności nadal funkcjonuje jako kluczowe w obszarze finansów publicznych.
[485] J. Wierzbicki [w:] A. Mikos- Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, wyd. 16, 2025, Legalis, dostęp: 27.10.2025r., art. 272.

opublikowanych przez IIA w 1947 r. i 1971 r., sugerując złożoność działań, z jakimi mierzy się obecnie audyt wewnętrzny[486].

Co istotne, Uofp z 2009 r. stanowiła jakościowo nowy etap w regulacji audytu wewnętrznego, wprowadzając kompleksowe ramy normatywne zapewniające warunki dla niezależności, obiektywizmu i funkcjonalnej autonomii audytu wewnętrznego. Wyznaczając nowy etap, ukierunkowany na zapewnienie optymalnych warunków dla obiektywizmu i niezależności zawodowej audytu wewnętrznego, ustanowiono w niej kluczowe normy prawne dotyczące jego podmiotowości.

Należy podkreślić, że dążenie do wzmocnienia znaczenia audytu wewnętrznego w ramach s.f.p. potwierdza treść art. 282 ust. 1 Uofp z 2009r., w którym nałożono na kierowników jednostek s.f.p. (zobligowanych do prowadzenia audytu wewnętrznego), obowiązek stworzenia warunków niezbędnych dla niezależnego, obiektywnego i efektywnego wykonywania zadań. Ponadto, przedmiotowa Ustawa konstytuowała organizacyjną autonomię komórki audytu wewnętrznego, stanowiąc fundamentalną zmianę o charakterze podmiotowym. Polegała ona na przyznaniu audytorowi wewnętrznemu uprawnień do nieograniczonego dostępu do pomieszczeń jednostki, jak również do wszelkich dokumentów, danych i innych materiałów[487], legitymizując tym samym możliwość realizacji funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3).

W przeciwieństwie do ustaw o finansach publicznych z lat 1998 i 2005, które ograniczały zakres obowiązków kierownika jednostki do przedkładania dokumentów na żądanie audytora wewnętrznego oraz zapewnienia terminowego udzielania wyjaśnień przez podległych pracowników, Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. zasadniczo rozszerzyła spektrum uprawnień audytora wewnętrznego, W ten sposób ustawodawca wzmocnił instytucjonalną pozycję audytu wewnętrznego, wyznaczając mu rolę systemowego instrumentu oceny kontroli zarządczej oraz doradztwa dla kierownictwa jednostki, dając tym samym wyraźny asumpt do rozwoju funkcji audytu wewnętrznego.

Kluczowe jest, aby zaznaczyć w tym zakresie, iż od roku 2009 audyt wewnętrzny (w przeciwieństwie do tradycyjnie pojmowanej kontroli[488]), uległ istotnej transformacji opartej na przesunięciu akcentu z wykrywania jednostkowych nieprawidłowości na systemową analizę i ocenę funkcjonowania jednostki jako całości. Ta zasadnicza

[486] M. Lisiński, *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*…, op.cit., s. 41.
[487] Art. 282 ust. 2 Uofp z 2009 r.
[488] P. Sołtyk, *Komisja rewizyjna jako element kontroli wewnętrznej w samorządzie terytorialnym*, Samorząd Terytorialny 2018, nr 5, s. 9-20.

zmiana w przedmiocie badania rozszerzyła zakres przedmiotowy audytu wewnętrznego, powodując intensyfikację rozwoju jego funkcji i celów. Było to rezultatem przekształcenia jego charakteru w zakresie wspierającej funkcji doradczej (f1), skierowanej do organów zarządzających, ze szczególnym uwzględnieniem ministra kierującego danym działem oraz kierownika jednostki. Zakres przedmiotowy audytu wewnętrznego został równocześnie rozszerzony o zarządzanie ryzykiem, efektywność operacyjną i doradztwo strategiczne[489].

ORGANIZACJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO		
Ustawa **o zmianie ustawy** **o finansach publicznych** (Dziennik Ustaw 2001, Nr 102, poz. 1116 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 1 stycznia 2002 r. **ustawa uchylona**	**Ustawa** **o finansach publicznych** (Dziennik Ustaw 2005, Nr 249, poz. 2104 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 30 czerwca 2005 r. **ustawa uchylona**	**Ustawa** **o finansach publicznych** (Dziennik Ustaw 2009, Nr 157, poz. 1240 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 27 sierpnia 2009 r. **ustawa obowiązująca**
Art. 35h. 1. Przed rozpoczęciem audytu wewnętrznego w komórce organizacyjnej audytor wewnętrzny zawiadamia kierownika tej komórki o przedmiocie i czasie trwania audytu wewnętrznego. 2. Kierownik komórki, o której mowa w ust. 1, zapewnia audytorowi wewnętrznemu warunki niezbędne do sprawnego przeprowadzania audytu wewnętrznego, przedstawia żądane dokumenty oraz ułatwia terminowe udzielanie wyjaśnień przez pracowników tej komórki. 3. Obowiązkiem audytora wewnętrznego jest rzetelne, obiektywne i niezależne: 1) ustalenie stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania gospodarki finansowej, 2) określenie oraz analiza przyczyn i skutków uchybień,	**Art. 55.** 1. Przed rozpoczęciem audytu wewnętrznego w komórce organizacyjnej audytor wewnętrzny zawiadamia kierownika tej komórki o przedmiocie i czasie trwania audytu wewnętrznego. 2. Kierownik komórki, o której mowa w ust. 1, zapewnia audytorowi wewnętrznemu warunki niezbędne do sprawnego przeprowadzania audytu wewnętrznego, przedstawia żądane dokumenty oraz ułatwia terminowe udzielanie wyjaśnień przez pracowników tej komórki. 3. Obowiązkiem audytora wewnętrznego jest rzetelne, obiektywne i niezależne: 1) ustalenie stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania jednostki; 2) określenie oraz analiza przyczyn i skutków uchybień;	**Art. 282.** 1. Kierownik jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu - dyrektor generalny, zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. 2. Audytor wewnętrzny ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej.

[489] K. Winiarska, K. *Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych*…, op.cit., s. 55-64.

3) przedstawienie uwag i wniosków w sprawie usunięcia uchybień. 4. Wyniki audytu wewnętrznego przedstawia się w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu wewnętrznego	3) przedstawienie zaleceń w sprawie usunięcia uchybień lub wprowadzenia usprawnień. 4. Wyniki audytu wewnętrznego przedstawia się w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu wewnętrznego.	3. Pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia, o których mowa w ust. 2.

Tabela 5. Historia regulacji prawnych w zakresie organizacji audytu wewnętrznego w Ustawie o finansach publicznych

Legenda:
Kolor pomarańczowy - oznaczono zmiany w aktualnej ustawie.
Kolor purpurowy - oznaczono regulacje w ustawach uchylonych.
Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy o zmienia ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2001, Nr 102, poz.1116 z późn. zm.); Ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2005, Nr 249, poz.2104 z późn zm.); Ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2009, Nr 157, poz.1240 z późn. zm.)

Audyt wewnętrzny zdefiniowano wówczas (w art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r.) jako systematyczną, niezależną i obiektywną ocenę kontroli zarządczej pod względem jej adekwatności, skuteczności i efektywności[490]. Takie ujęcie normatywne wydaje się stanowić legalny fundament dla realizacji funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8), gdyż po raz pierwszy w polskim porządku prawnym audyt wewnętrzny został wprost zdefiniowany przez pryzmat jego relacji względem kontroli zarządczej, stając się jej obligatoryjnym, zinstytucjonalizowanym instrumentem ewaluacji.

Warto podkreślić, że wprowadzenie do definicji legalnej elementów oceny kontroli zarządczej i czynności doradczych w Uofp z 2009 r. stanowiło normatywne usankcjonowanie paradygmatu zarządzania opartego na ryzyku, co jest przedmiotem celu badawczego (c4). Wcześniejsze regulacje, koncentrując się na badaniu przeszłych zdarzeń finansowych, nie tworzyły podstawy prawnej dla proaktywnego podejścia. W konsekwencji poczynionych zmian w zakresie definicji audytu wewnętrznego prawodawca nałożył na kierowników jednostek *implicite* obowiązek wdrożenia systemowego zarządzania ryzykiem, a na audytorów - obowiązek jego weryfikacji. Jest to przykład, jak zmiana w przepisie definiującym jedną instytucję pociąga za sobą modyfikację obowiązków w całym systemie zarządczym s.f.p., czyniąc analizę ryzyka centralnym punktem odniesienia dla oceny prawidłowości działania jednostki.

[490] Naczelna Izba Kontroli, Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone Kryteriom Kontroli Najwyższej Izby Kontroli w świetle Konstytucji RP i Ustawy o NIK, https://www.nik.gov.pl/plik/id,1755.pdf, dostęp: 10.06.2025 r. s.26- 28 oraz A. Kmieciak, *Efektywna komunikacja -Informowanie o wynikach zadań audytowych*, s. 2-28, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=38be197f-5246-4db3-bed1-42dbae0d7ca6&groupId=764034, dostęp: 10.06.2025 r.

Wyodrębnienie funkcji audytu wewnętrznego z dotychczasowego, strukturalnego i funkcjonalnego powiązania z kontrolą, stanowiło czynnik aktualizujący legalną definicję audytu wewnętrznego. W ten sposób podniesiono rangę audytu wewnętrznego, przyznając mu nadrzędną funkcję w procesie oceny mechanizmów kontroli zarządczej oraz w realizacji zadań o charakterze doradczym. W następstwie wprowadzenia tych rozwiązań normatywnych stworzono możliwość stosowania instrumentów audytu wewnętrznego w formie permanentnej ewaluacji oraz identyfikacji obszarów charakteryzujących się deficytem mechanizmów kontrolnych w całym systemie zarządzania jednostką. Jednocześnie, jak zaznacza się w doktrynie, stworzono także możliwość bieżącego monitorowania funkcjonowania systemu kontroli zarządczej poprzez wpływanie na efektywność zarządzania w audytowanych jednostkach s.f.p.[491]

Należy przypomnieć, iż obecnie w Ministerstwie Finansów trwają prace nad projektem ustawy mającej na celu zmianę i udoskonalenie regulacji dotyczących audytu wewnętrznego. Planowany termin przyjęcia przez Radę Ministrów projektu nowelizacji ustawy o finansach publicznych oraz szeregu innych ustaw (nr z wykazu UD100)[492] ulegał przesunięciu. Projektowane zmiany są bowiem bezpośrednią odpowiedzią na zidentyfikowane złożone problemy w funkcjonowaniu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, których diagnozy dokonano w wyniku prac Ministerstwa Finansów i analiz NIK, przy jednoczesnym uwzględnieniu zaleceń OECD[493].

Według przeglądu regulacji dotyczących zarządzania ryzykiem, OECD wskazało, że Polska spełnia jedynie 4 z 5 kryteriów[494] oraz 6 z 12 kryteriów w zakresie kategorii: audyt wewnętrzny i podejście oparte na ryzyku[495]. Celem nowelizacji aktualnie

---

[491] T. Kiziukiewicz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej*…, op.cit., s. 17.

[492] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, UD100*, dostęp: https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12397355, dostęp: 25.11.2025r.

[493] *„Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego"* realizowany jest we współpracy z Komisją Europejską i OECD, a finansowany w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego (TSI). Celem TSI jest wspieranie państw członkowskich UE w opracowaniu i wdrażaniu reform. Projekt Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego (22PL22) realizowany w Polsce w latach 2022-2024 przez OECD we współpracy z Dyrekcją Generalną ds. Wspierania Reform Strukturalnych Komisji Europejskiej (DG REFORM)., Ministerstwo Finansów, *Zalecenia służące opracowaniu Planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego - raport* z 22.12.2023 r., https://www.gov.pl/web/finanse/zalecenia-sluzace-opracowaniu-planu-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego--raport, dostęp: 10.06.2025 r. oraz European Commission, *Technical Support Instrument,* https://commission.europa.eu/funding-tenders/find-funding/eu-funding-programmes/technical-support-instrument_en?prefLang=pl, dostęp: 10.06.2025 r.

[494] Wyniki analizy przedstawione zostały przez OECD wedle kryteriów COSO 2017 ERM Framework, ISO 31000:2018, ISO 37301:2021, ISO 37001:2016 i ACFE 2016 Fraud Risk Management Framework., OECD, *Risk management framework*, https://oecd-public-integrity-indicators.org/indicators/1000055/subindicators/1000362, dostęp: 15.06.2025 r.

[495] *OECD, Internal audit and risk-based approaches in practices,* https://oecd-public-integrity-indicators.org/indicators/1000055/subindicators/1000366, dostęp: 15.06.2025 r.

obowiązującej Ustawy o finansach publicznych stało się więc wzmocnienie funkcji audytu wewnętrznego zarówno poprzez usprawnienie jak i stworzenie narzędzi wspierających zarządzanie oraz udoskonalenie procesów zarządczych a także kontrolnych. Przedmiotowa nowelizacja ustawy ma też na celu wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych powstałych na gruncie dotychczas obowiązujących przepisów, co w zamierzeniu ustawodawcy ma ułatwić ich stosowanie.

Główne obszary planowanych zmian koncentrują się na kilku kluczowych zagadnieniach. W zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej, projektowane zmiany zakładają przede wszystkim wprowadzenie modelu trzech linii kontroli zarządczej w jednostkach s.f.p. Ustawodawca planuje jednocześnie rozszerzenie celów kontroli zarządczej o komponenty związane z zapobieganiem nadużyciom finansowym, nieprawidłowościom oraz konfliktom interesów. Zmiany mają także uelastycznić proces planowania w kontroli zarządczej, wprowadzając możliwość modyfikacji planów działalności w trakcie roku budżetowego. Nowelizacja nakłada ponadto na kierowników jednostek s.f.p. obowiązek składania Ministrowi Finansów oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, równocześnie wzmacniając rolę Ministra Finansów w koordynacji tego procesu. Należy podkreślić, że rozszerzenie obowiązku raportowania wobec Ministra Finansów implementuje rekomendację Raportu OECD[496], postulującą ustanowienie ogólnokrajowego mechanizmu monitorowania oraz wzmocnienie wiodącej roli Centralnej Funkcji Harmonizacyjnej (CHF) w systemowym nadzorze nad audytem wewnętrznym[497].

W odniesieniu do samego audytu wewnętrznego, istotną zmianą jest rozszerzenie możliwości uzyskiwania kwalifikacji zawodowych poprzez wprowadzenie egzaminu państwowego[498]. Ponadto zaplanowano również podwyższenie kwoty progowej, po przekroczeniu której audyt wewnętrzny staje się obligatoryjny. Ustawodawca dąży także do wzmocnienia niezależności i obiektywizmu audytorów wewnętrznych, wprowadza możliwość przeprowadzania audytu koordynowanego oraz włącza zasady etyki audytora wewnętrznego bezpośrednio do systemu prawnego. Omawiana nowelizacja implikuje również konieczność wprowadzenia zmian w innych aktach

[496] OECD, 22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego. Raport informacyjny…, op.cit., s. 11.
[497] Ibidem.
[498] *„Grupa zawodowa audytorów wewnętrznych była zbyt wąska w stosunku do potrzeb zgłaszanych przez jednostki sektora finansów publicznych”.,* J. Przybylska, *Ewolucja audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce - ocena wybranych zmian*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, nr 200, Poznań 2011, s.59.

prawnych, w tym dostosowanie regulacji ustawy o Radzie Ministrów[499] oraz ustawy o służbie cywilnej[500] celem zapewnienia ich spójności z nowelizowaną Ustawą o finansach publicznych. Ponadto, zmiany zostaną wprowadzone w ustawach powołujących fundusze w Banku Gospodarstwa Krajowego (BGK), co jest bezpośrednio związane z implementacją wspomnianego obowiązku lokowania wolnych środków tych funduszy u Ministra Finansów[501], oraz w sferze audytu środków unijnych, gdzie projektowana zmiana przyznaje dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej uprawnienia do uzyskiwania informacji z rejestru podmiotów wykluczonych[502].

Centralnym elementem przygotowywanego przez Ministerstwo Finansów projektu legislacyjnego jest harmonizacja definicji audytu wewnętrznego z powszechnie akceptowanymi, globalnymi standardami międzynarodowymi, w celu wzmocnienia jego roli w procesie kreowania *„wartości dodanej”*[503] oraz usprawniania działalności jednostki s.f.p. Przedmiotowa modyfikacja definicji posiada zasadnicze znaczenie dla funkcji wsparcia doradczego (f1), gdyż stwarza realną możliwość transformacji audytu wewnętrznego w kierunku instrumentu o charakterze proaktywnym, który nie tylko determinuje obszary występowania nieprawidłowości, lecz także efektywnie wspomaga kierownictwo w procesie podejmowania racjonalnych i merytorycznie uzasadnionych decyzji strategicznych i operacyjnych. Należy podkreślić, iż sama konieczność dokonania tej zmiany odnoszącej się m.in. do ujednolicenia definicji stanowi potwierdzenie, że dotychczasowy kształt normatywny art. 272 Uofp był niewystarczający do adekwatnej realizacji celu (c1). Stanowi to istotny argument dogmatyczny, który znacząco wzmacnia hipotezę badawczą (h1), wskazując na niedostosowanie dotychczasowej definicji legalnej do zakładanych celów (c1).

[499] Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 780 ze zm.).
[500] Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 409 ze zm.).
[501] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych-oraz-niektorych-innych-ustaw10, dostęp: 10.10.2024r.
[502] Projekt zakłada przyznanie dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej (dalej: IAS) uprawnienia do uzyskiwania informacji z rejestru podmiotów wykluczonych prowadzonego na podstawie art. 210 Uofp z 2009r.
[503] OECD, 22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego, Raport informacyjny…, op.cit., s. 5-19, Ministerstwo Finansów, https://www.gov.pl/web/finanse/zalecenia-sluzace-opracowaniu-planu-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego--raport, dostęp: 10.06.2025 r. Kluczowym priorytetem wedle Raportu OECD jest: „*Podnoszenie świadomości i rozliczalności kadry kierowniczej w całym kraju”,* „*Optymalizacja funkcji audytu wewnętrznego w celu zapewnienia bardziej skutecznego, efektywnego i oszczędnego wykorzystania zasobów oraz zwiększenia wartości dodanej, jakości i zakresu.”*, op.cit., s.12,18.

Innowacyjny walor proponowanych rozwiązań wskazuje, iż Ministerstwo Finansów przychyla się do proponowanych przez OECD zaleceń, dotyczących m.in. wzmocnienia zarządzania ryzykiem, odpowiedzialności oraz mechanizmów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym.[504]. Podjęcie próby znaczącej transformacji uwidacznia się m. in. w odejściu od tradycyjnego, kontrolnego paradygmatu audytu wewnętrznego, zorientowanego na *ex post* identyfikację uchybień, na rzecz nowoczesnej funkcji doradczej, skoncentrowanej na podnoszeniu efektywności i skuteczności operacyjnej jednostki w perspektywie *ex ante* oraz *in itinere*. Istotny potencjał rozwoju w tym obszarze implikuje fakt, iż audytorzy wewnętrzni, dysponujący odpowiednimi kompetencjami i niezależnością, mogą stać się kluczowymi partnerami dla kierownictwa, świadcząc profesjonalne wsparcie w identyfikacji i rozwiązywaniu złożonych problemów, a także w procesie opracowywania strategii rozwoju jednostki, dostosowanych do zmieniającego się otoczenia prawno- instytucjonalnego i gospodarczego. To przesunięcie akcentu na funkcję doradczą jest zgodne z wnioskami sformułowanymi w Raporcie OECD, który postuluje *„umożliwienie audytorom wewnętrznym wspierania organizacji w rozwijaniu trwałych zdolności w zakresie skutecznych systemów kontroli zarządczej oraz struktur i procesów zarządzania ryzykiem”*[505] oraz pełnienie roli doradczej w celu optymalizacji jego działalności i zwiększenia wartości dodanej[506].

Ponadto planowana przez Ministerstwo Finansów implementacja obligatoryjnego programu zapewnienia i doskonalenia jakości funkcji audytu wewnętrznego, może przyczynić się do systemowej zmiany podnoszącej standard świadczonych usług audytorskich, zarówno w aspekcie audytu wewnętrznego, jak i kontroli zarządczej, do poziomu zgodnego z najlepszymi praktykami międzynarodowymi. Wprowadzenie mechanizmów permanentnego doskonalenia jakości audytu (np. poprzez kształcenie kadr w zakresie audytu wewnętrznego) jest w tym kontekście szczególnie istotne, zważywszy na dynamicznie ewoluujące wyzwania i rosnące oczekiwania wobec sektora finansów publicznych, w zakresie transparentności, efektywności i odpowiedzialności za gospodarowanie środkami publicznymi[507].

[504] Ibidem. s. 5-19.
[505] Ibidem, s. 14
[506] Ibidem, s. 5-19.
[507] Rośnie presja ze strony mieszkańców, którzy oczekują od władz publicznych dbałości o jakość życia, czyste powietrze i odpowiedzialne zarządzanie wspólnym dobrem., por. S. Dudek, Finanse publiczne do gruntownej naprawy, Gazeta SGH z 10.12.2024, https://gazeta.sgh.waw.pl/meritum/finanse-publiczne-do-gruntownej-naprawy, dostęp: 15.06.2025 r.

Natomiast wzrost znaczenia funkcji monitorującej sprawia, że coraz popularniejsze staje się wykorzystywanie potencjalnej możliwości stosowania nowoczesnych technologii informatycznych do gromadzenia i zaawansowanej analizy danych audytorskich[508], umożliwiających bardziej efektywną i prospektywną realizację funkcji audytu wewnętrznego względem zarządzania ryzykiem systemowym w sektorze finansów publicznych[509].

Zważywszy, że rosnąca rola audytu wewnętrznego jako instrumentu wspierającego zarządzanie ryzykiem oraz efektywność operacyjną organizacji, szczególnie uwidoczniła się podczas pandemii COVID-19[510]. Jednakże należy podkreślić, że rola ta wymaga od audytorów stałego podnoszenia kwalifikacji[511]. Możliwości rozwoju w tym zakresie obejmują wdrożenie i stosowanie najlepszych praktyk audytorskich[512], systematyczny rozwój kompetencji audytorów wewnętrznych oraz obiektywny i regularny monitoring efektywności podejmowanych działań audytorskich, wraz z weryfikacją ich wpływu na usprawnienie procesów zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej. Wprowadzenie programu zapewnienia i doskonalenia jakości wpisuje się w rekomendacje Raportu informacyjnego OECD dotyczące funkcji optymalizacji procesów audytu wewnętrznego (f7), który podkreśla niesystematyczne podejście do zapewnienia jakości jako jedną z przeszkód optymalizacji, i postuluje wdrożenie systematycznych ocen jakości, gdyż „*samoocena jakości i/lub zewnętrzna ocena jakości nie są przeprowadzane z regularnością przewidzianą w regulacjach”*[513]. Próba przekształcenia dotychczasowych dobrowolnie stosowanych standardów w obligatoryjną normę prawną w postaci programu zapewnienia jakości wskazuje,

[508] Rząd Wielkiej Brytanii zmierza do usprawnienia procesów administracyjnych poprzez zastosowanie sztucznej inteligencji i technologii satelitarnej. Rozwiązania te służą m.in. automatyzacji oceny oddziaływania inwestycji na środowisko oraz przyspieszeniu procedur zatwierdzania planów zagospodarowania przestrzennego., Department for Science, Innovation and Technology, Natural England, Government Digital Service, The Rt Hon Peter Kyle MP, *AI and satellites speed up planning approvals by tracking wild habitats across England*, 10.02.2025 r., https://www.gov.uk/government/news/ai-and-satellites-speed-up-planning-approvals-by-tracking-wild-habitats-across-england, dostęp: 16.06.2025 r.

[509] K. Nowak, *Narzędzie AI tysiąc razy szybsze niż urzędnicy. Wielka Brytania wprowadza zmiany w administracji*, 14 maja 2025, https://forsal.pl/lifestyle/technologie/artykuly/9798515,narzedzie-ai-tysiac-razy-szybsze-niz-urzednicy-wielka-brytania-wprowa.html, dostęp: 16.06.2025 r.

[510] A. Słomczyńska, *Prawne i ekonomiczne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego podczas COVID-19*…, op.cit.

[511] K. Piotrowska, *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu działów badawczo- rozwojowych,* Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 864, Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia 2015, nr 76, s. 111-120.

[512] Ministerstwo Finansów, W. Jóźwicki, *Narzędzia wspierające funkcję audytu wewnętrznego i „dobre praktyki”,* https://www.gov.pl/web/finanse/narzedzia-wspierajace-funkcje-audytu-wewnetrznego-i-dobre-praktyki, dostęp: 10.06.2025 r.

[513] OECD, 22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego. Raport informacyjny..., op.cit., s. 10.

iż ustawodawca dostrzegł, że dotychczasowe regulacje, choć przyczyniły się do zwiększenia efektywności, nie gwarantowały systemowej optymalizacji. Nowa norma ma zatem na celu usunięcie tej luki i wzmocnienie efektywności funkcji audytu wewnętrznego.

W planowanej nowelizacji Ustawy o finansach publicznych z 2009 r. zakłada się również wzmocnienie i konsolidację niezależności audytu wewnętrznego, poprzez wprowadzenie regulacji prawnych podkreślających odrębność merytoryczną i organizacyjną komórki audytu w strukturze jednostki oraz zagwarantowanie ochrony warunków pracy i płacy audytorów wewnętrznych. Niniejsze rozwiązanie legislacyjne może mieć duże znaczenie dla funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3), bowiem niezależność audytorów wewnętrznych stanowi warunek *sine qua non* rzetelnej i obiektywnej oceny działalności jednostki, stanowiąc fundament wiarygodności i zaufania do systemu kontroli zarządczej[514]. Walor innowacyjny tego rozwiązania manifestuje się w kreowaniu oczekiwanych przez środowisko audytorskie[515] realnych gwarancji nie tylko proceduralnych, ale także ustrojowych i pracowniczych dla niezależności audytorów wewnętrznych. Jest to działanie wprost wzmacniające instrumentarium normatywne pozwalające na precyzyjną weryfikację odpowiedzialności (c3). Niewątpliwie konieczność konsolidacji niezależności audytu wewnętrznego jest bezpośrednio powiązana z wnioskami Raportu OECD w obszarze wzmacniania niezależności, który postuluje doprecyzowanie podległości audytu wewnętrznego i ochronę audytorów wewnętrznych jako kluczowe elementy wzmocnienia weryfikowalności odpowiedzialności oraz uznaje za jeden z najistotniejszych priorytetów wzmocnienie rozliczalności kadry kierowniczej[516]. Może to stanowić szansę na umacnianie pozycji audytorów wewnętrznych w strukturze organizacyjnej jednostek, konstytuować gwarancję nieskrępowanego dostępu do niezbędnych informacji oraz skuteczną ochronę przed nieuzasadnionymi presjami, co w praktyce może dać asumpt do zauważalnej poprawy jakości audytu wewnętrznego i jego efektywności w sektorze publicznym.

[514] G. Michalczuk [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne*…, op.cit., art. 272.
[515] Ministerstwo Finansów, W. Jóźwicki, *Przewidywany sposób i tryb prac nad wdrożeniem nowych Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego polskim sektorze publicznym*, https://www.gov.pl/web/finanse/przewidywany-sposob-i-tryb-prac-nad-wdrozeniem-nowych-globalnych-standardow-audytu-wewnetrznego-w-polskim-sektorze-publicznymi, dostęp: 10.06.2025 r.
[516] OECD, 22PL22 – Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego. Raport informacyjny…, op.cit., s. 12.

Kolejnym istotnym elementem projektowanej nowelizacji Uofp z 2009 r. może okazać się także rozszerzenie katalogu podmiotów zobligowanych do przekazywania Ministrowi Finansów informacji o prowadzeniu audytu wewnętrznego o jednostki samorządu terytorialnego, na wszystkich szczeblach ich struktury organizacyjnej. Ta systemowa zmiana ma na celu zapewnienie Ministrowi Finansów dostępu do danych niezbędnych do efektywnej realizacji zadań koordynacyjnych. Zabieg ten wydaje się szczególnie istotny z perspektywy efektywności realizacji funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2) w skali całego s.f.p. Szczególnie, że wzmocnienie centralnego monitoringu koresponduje z dotychczasową pozytywną rolą audytu wewnętrznego w zwiększaniu przejrzystości procesów zarządczych (c2). Takie systemowe rozwiązanie umożliwi także zwiększenie efektywności zarządzania ryzykiem. Jednocześnie przedmiotowy projekt reformy zdaje się stanowić dowód na poparcie hipotezy (h8), mówiącej o tym, że regulacje (f8) nie tworzą wystarczających ram dla oceny kontroli zarządczej, co ogranicza (c8) skuteczność i efektywność w zakresie oceny kontroli zarządczej. Skoro bowiem ustawodawca musi teraz wprowadzić normy kompetencyjne dla Ministra Finansów, jako koordynatora w zakresie zbierania danych z JST, oznacza to, że dotychczasowy model normatywny (f8) posiadał lukę strukturalną, która uniemożliwiała centralną, ogólnokrajową ocenę skuteczności kontroli zarządczej (c8).

W szczególności jednak warto zwrócić uwagę na planowane w projekcie ustawy nowelizującej Uofp z 2009r. poszerzenie zakresu celów kontroli zarządczej o prewencję nadużyć finansowych i nieprawidłowości, w tym konfliktu interesów, oraz ich detekcję, korygowanie i prowadzenie działań następczych, wraz z wdrożeniem skutecznych mechanizmów egzekwowania odpowiedzialności za ich wystąpienie. Ta zmiana ma szczególny charakter, zważywszy, że stanowi ona wzmocnienie funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) audytu wewnętrznego. W konsekwencji może się także przyczynić do wzmocnienia funkcji prewencyjnej - ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6) w całym s.f.p. Jednocześnie, fakt, iż ustawodawca *de lege ferenda* musi dopiero wprowadzić prewencję nadużyć do celów kontroli zarządczej, *explicite* dowodzi, że *de lege lata* obowiązujące normy nie statuowały adekwatnych mechanizmów prewencyjnych. Jednocześnie, ta istotna interwencja poddaje w poważną wątpliwość hipotezę (h4). Należy bowiem zważyć fakt, iż skoro aktualne ramy normatywne wymagały tak istotnego uzupełnienia, trudno uznać je w pełni za *„adekwatne”*, w rzeczonym zakresie.

Wzmacnianie obu tych funkcji może przyczynić się do opracowania bardziej zaawansowanych metodologii i procedur zarządzania ryzykiem nadużyć i korupcji, rozwoju szkoleń w zakresie detekcji nieprawidłowości oraz wdrażania zaawansowanych systemów monitorowania i raportowania w sektorze publicznym. Poszerzenie zakresu celów kontroli zarządczej o prewencję nadużyć finansowych, korupcji i innych nieprawidłowości stanowi również odpowiedź na wnioski OECD, zgodnie z którymi funkcja prewencyjna (f6) pozostaje systemowo niewystarczająco uregulowana[517].

W projekcie ustawy o zmianie Uofp z 2009 r. planuje się również wprowadzenie *„audytu koordynowanego"*, umożliwiającego wspólne planowanie oraz symultaniczną realizację zadań audytowych w różnych jednostkach s.f.p., współpracujących w ramach określonych programów lub projektów. Takie rozwiązanie wydaje się mieć szczególne znaczenie w odniesieniu do funkcji optymalizacji procesów (f7) oraz efektywnego alokowania zasobów i minimalizacji strat. Szczególnie, że w Raporcie OECD zidentyfikowano rozproszenie i małą liczebność komórek audytu wewnętrznego jako przeszkodę w jego optymalizacji oraz zarekomendowano wsparcie konsolidacji komórek audytu wewnętrznego oraz koordynację ich działań[518].

Wydaje się, iż istotnym czynnikiem przyszłej ewolucji definicji audytu wewnętrznego jest dynamika zmian i nieustanny postęp cywilizacyjny, które wymuszają dostosowywanie adekwatności obowiązujących unormowań do aktualnych wyzwań. Dotyczy to w szczególności rosnącej kompleksowości procesów ekonomicznych, intensyfikacji procesów innowacyjnych oraz powszechnego wykorzystania zaawansowanych technologii informatycznych i komunikacyjnych, w tym technologii opartych na algorytmach sztucznej inteligencji i uczenia maszynowego opisanych w poprzednim rozdziale rozprawy.

Jednak, z perspektywy dogmatyczno-prawnej, wyzwanie nie leży w samej technologii, lecz w jej normatywnym umocowaniu. Implementacja nowoczesnych rozwiązań technologicznych, które umożliwiają skrupulatniejsze i prospektywne monitorowanie ryzyka oraz znaczące usprawnienie procesów audytorskich, może w nadchodzących latach zasadniczo przeobrazić kluczowe aspekty projektowanej definicji audytu wewnętrznego. Należy jednak postawić zasadnicze pytania: jaki będzie status prawny rekomendacji generowanych przez algorytmy? Kto ponosi odpowiedzialność za błędną ocenę ryzyka dokonaną przy wykorzystaniu systemu AI?

[517] OECD, 22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego. Raport informacyjny…, op.cit., s. 12, 15.
[518] Ibidem, s. 9, 12.

Czy czynności te będą mieścić się w ramach ustawowych norm kompetencyjnych audytora wewnętrznego, czy też będą wymagały odrębnej podstawy prawnej? Niewykluczone, iż podobnie - jak w innych dziedzinach - również w obszarze tradycyjnie pojmowanego audytu wewnętrznego, nastąpi zasadnicza reorientacja definicji, przesuwająca nacisk z aspektów kontrolnych na strukturę powiązań z innowacyjnymi technologiami, wspierającymi procesy decyzyjne i zarządcze w s.f.p. Jest to jednak uzależnione od uprzedniego stworzenia adekwatnych ram normatywnych, regulujących status, gwarancje i odpowiedzialność związaną z tymi technologiami.

Podsumowanie

Konstatując, należy stwierdzić, iż ewolucja normatywna audytu wewnętrznego w polskim porządku prawnym nie miała charakteru endogenicznego, lecz stanowiła rezultat pragmatycznej, *ex lege* implementacji wymogów związanych z procesem akcesyjnym do Unii Europejskiej. Jak wynika z przeprowadzonej analizy, pierwotna konstrukcja normatywna, wprowadzona nowelą z 2001 roku do Ustawy o finansach publicznych z 1998 r. (art. 35c), stanowiła specyficzną *„hybrydę”*. Konstrukcja ta, koncentrując się na tradycyjnych, postsocjalistycznych kryteriach kontrolnych (legalność, gospodarność, celowość), *de facto* pomijała aksjologię i *ratio legis* modelu unijnego, w szczególności wspierającą funkcję doradczą (f1) oraz podejście oparte na ryzyku (f4). Choć podejmowane w kolejnych latach zmiany legislacyjne, zwłaszcza widoczne w regulacjach Uofp z 2005 r., próbowały częściowo korygować ten stan, wprowadzając elementy doradztwa (f1) i optymalizacji (f7), to za rzeczywisty przełom należy uznać dopiero ustawę Uofp z 2009. Regulacja ta, wchodząc w życie w 2010 r., dokonała fundamentalnej redefinicji instytucji audytu wewnętrznego, ponieważ w art. 272 ust. 1 tej Ustawy formalnie i wprost powiązano audyt wewnętrzny z systematyczną oceną kontroli zarządczej (f8) oraz wzmocniono w art. 282 jego gwarancje proceduralne (f3). Niemniej, jak podniesiono w toku analizy, ta sama Ustawa wprowadziła jednocześnie dogmatyczny paradoks w postaci dopuszczalności *outsourcingu* (art. 278), co do dziś budzi uzasadnione wątpliwości doktrynalne co do zachowania istoty *„wewnętrzności”* tej instytucji.

Wydaje się jednak, iż istotnym elementem prowadzonych rozważań jest uwzględnienie w analizie dogmatycznej perspektywy wskazywanej przez obecnie

procedowany projekt nowelizacji (UD100)[519] jako istotny materiał badawczy dla oceny *de lege lata*. Sam fakt podjęcia tak głębokiej zmiany prawa, (której wejście w życie zostało zaplanowane na 2025 r.), oraz jej merytoryczny zakres (m.in. harmonizacja definicji z IIA, wprowadzenie prewencji nadużyć, centralizacja monitoringu JST) stanowią, jak można z ostrożnością przyjąć, formę instytucjonalnego przyznania przez samego ustawodawcę, że dotychczasowy model normatywny okazał się niewystarczający. Stanowi to istotny argument empiryczny, który w sposób znaczący wzmacnia hipotezę główną (H) niniejszej dysertacji.

W świetle przeprowadzonej analizy, materiał normatywny dostarczył podstaw do udzielenia wstępnej odpowiedzi na postawione pytania cząstkowe. Można bowiem z ostrożnością przyjąć, iż regulacje prawne jawią się jako wystarczające do realizacji celów w obszarach objętych pytaniem (p2) co do przejrzystości procesów, (p3) - odnoszącym się do weryfikowalności odpowiedzialności, oraz (p7) – skupionym na narzędziach optymalizacji procesów. Konsekwencją powyższego stwierdzenia jest wstępna, pozytywna weryfikacja hipotez cząstkowych (h2), (h3) i (h7), które zakładały adekwatność normatywną w rzeczonym zakresie. Jednocześnie, analiza dostarczyła argumentów na rzecz falsyfikacji hipotezy (h4), zakładającej adekwatność dotychczasowych ram zarządzania ryzykiem. Jak wykazano bowiem, konieczność wprowadzenia *de lege ferenda* komponentu prewencji nadużyć dowodzi *a contrario* niekompletności modelu *de lege lata*. Równocześnie, zgromadzony materiał badawczy pozwolił również na pozytywną weryfikację hipotez (h1), (h6) oraz (h8). Potwierdzono tym samym, iż obecna konstrukcja normatywna funkcji doradczej (f1), niewystarczający charakter norm prewencyjnych (f6) oraz brak wystarczających ram dla oceny kontroli zarządczej (f8) stanowią kluczowe deficyty systemowe, wspierające hipotezę główną (H) o ogólnej niewystarczalności badanych regulacji.

[519] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, UD100, dostęp: https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12397355, dostęp: 25.11.2025r.

3.5. Standardy audytu wewnętrznego - aspekty normatywne i historyczne względem wybranych celów i funkcji audytu wewnętrznego

Recepcja *„Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”* (dalej: Standardy IIA albo Standardy)[520] do polskiego porządku prawnego w obszarze finansów publicznych[521] stanowi, zjawisko nierozerwalnie związane z procesem instytucjonalizacji audytu wewnętrznego w polskim s.f.p. W konsekwencji adaptacja Standardów IIA stała się nie tylko wyrazem dostosowania polskiego systemu kontroli i nadzoru do ogólnych wymogów oraz procesów integracyjnych związanych z członkostwem w Unii Europejskiej, ale także oznaczała przyjęcie uznanych zasad ładu organizacyjnego[522], dbałości o przejrzystość finansów publicznych i odpowiedzialnego gospodarowania środkami publicznymi[523].

Z tego względu w niniejszej części opracowania skoncentrowano się na poszerzeniu podjętej analizy aspektów normatywnych audytu wewnętrznego w polskim s.f.p. o międzynarodowy kontekst historyczny związany z adaptacją międzynarodowych standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego. Podjęte rozważania ukonstytuowano względem ośmiu głównych celów (c1-c8) oraz funkcji (f1-f8) audytu wewnętrznego. Zważywszy, że ta perspektywa analityczna odnosi się do kluczowej roli audytu wewnętrznego w systemach zarządzania s.f.p., obejmującej funkcje doradcze, zapewniające, prewencyjne i weryfikacyjne[524].

Głównym zagadnieniem, determinującym kierunek prowadzonych rozważań, jest ocena wystarczalności (adekwatności) obowiązujących w Polsce regulacji prawnych dla optymalnej realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego. Przeprowadzona analiza uwzględniająca przyjęte cele (c1-c8) i funkcje badawcze (f1-f8) pozwoli

[520] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*, z 2017 r., https://www.iia.org.pl/sites/default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_final.pdf, dostęp: 10.06.2025 r., *passim.*

[521] Ministerstwo Finansów, *Standardy i wytyczne*, https://www.gov.pl/web/finanse/standardy-audyt-wewnetrzny, dostęp: 10.06.2025 r.

[522] M. Piołunowicz, *Odwaga w zarządzaniu ryzykiem. Nowe standardy audytu wewnętrznego*, z 02.04.2024 r., https://www.bankier.pl/wiadomosc/Odwaga-w-zarzadzaniu-ryzykiem-Nowe-standardy-audytu-wewnetrznego-8720789.html, dostęp: 10.06.2025 r.

[523] Elastyczność standardów pozwala na uwzględnienie różnorodności zadań i warunków funkcjonowania jednostek, takich jak działy administracji rządowej czy jednostki samorządu terytorialnego., zob. M. Fedorowicz, *System kontroli wewnętrznej w bankach a instytucja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Studia Prawa Publicznego 2018, nr 3 (23), s. 62.

[524] C. Ogórek, *Globalne standardy audytu wewnętrznego. Nowa jakość w sektorze finansów publicznych,* Kontrola Państwowa 2024, nr 1, s. 410- 426, https://www.nik.gov.pl/plik/id,29778.pdf, dostęp: 04.06.2025r.

na sformułowanie konkluzji niezbędnych do udzielenia odpowiedzi na postawione w opracowaniu główne pytanie badawcze (C).

W tym zakresie należy zatem zauważyć, że pierwotnie proces implementacji standardów audytu wewnętrznego wymagał działań legislacyjnych zmierzających do dostosowania krajowego porządku prawnego do rozwiązań przyjętych w prawie unijnym oraz do standardów właściwych dla zarządzania finansami publicznymi w państwach członkowskich. W tym kontekście, kluczową uznaje się Uofp z 2005r., w której można odnaleźć normatywno-historyczne uwarunkowania wdrożenia standardów audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p. Otóż w Rozdziale 5 przedmiotowej Ustawy, w szczególności w art. 63, ujęto normę kompetencyjną dla Ministra Finansów, wyznaczając kierunek ewolucji polskiego systemu wewnętrznej kontroli finansowej w zakresie zgodności z powszechnymi wzorcami zarządzania sektorem publicznym[525]. Wprowadzenie tej regulacji stanowiło niewątpliwie próbę implementacji zasad przejrzystości i odpowiedzialności w dysponowaniu środkami publicznymi, wynikającymi m.in. z procesów dostosowawczych do obowiązujących w UE standardów oraz reform administracji publicznej po 1998 r. opisanych w poprzednich podrozdziałach pracy. Ujęcie audytu wewnętrznego jako elementu systemu zarządzania i kontroli (art. 48-52 Uofp z 2005r.) oraz jego centralna koordynacja (art. 63 Uofp z 2005r.) można rozpatrywać jako dążenie ustawodawcy w kierunku zapewnienia spójności, profesjonalizacji oraz niezależności audytu wewnętrznego jako instrumentu wspierającego kierowników jednostek w realizacji zasady legalności, efektywności i gospodarności wydatkowania środków publicznych[526]. Jak bowiem wskazuje się w literaturze[527] współczesny rozwój normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w kontekście s.f.p. jest wyraźnie zdeterminowany przez globalne standardy i międzynarodowe koncepcje kontroli wewnętrznej, takie jak standardy IIA[528]

[525] Art. 63 Uofp z 2005 ustanowił kompetencję Ministra Finansów jako organu koordynującego proces tworzenia, wdrażania i nadzoru nad standardami audytu wewnętrznego, przy czym zaznaczono konieczność, aby standardy te były zgodne z „powszechnie uznawanymi standardami".
[526] M. Winiarz, *Problem efektywności gospodarowania finansami samorządowymi a zamówienia publiczne*, Finanse Komunalne 2014, nr 12, s. 34-44.
[527] Zob. Z. Ofiarski [w:] A. Borodo, W. Bożek, M. Cilak, K. Czarnecki, K. Kopyściańska, E. Kowalewska, P. Lenio, P. Majka, P. Mańczyk, W. Miemiec, M. Ofiarska, P. Pest, K. Sawicka, M. Stawiński, R. Sura, K. Święch- Kujawska, J. Wantoch- Rekowski, P. Zawadzka, Z. Ofiarski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp: 15.06.2025 r., art. 71.
[528] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., *passim.*

oraz modele COSO I[529] i COSO II[530], które kształtują podejście do zarządzania ryzykiem, ładu organizacyjnego i efektywności procesów[531]. Należy jednakże podkreślić zasadniczą różnicę: Standardy IIA, o czym będzie mowa dalej, uzyskały w Polsce swoiste umocowanie normatywne poprzez art. 273 Uofp z 2009, podczas gdy modele COSO stanowiły (i stanowią) przede wszystkim wzorzec metodologiczny, *lex artis* wprowadzony do praktyki zarządczej, nie zaś normę prawną *sensu stricto.*

Niewątpliwie wdrożenie modelu COSO I oznaczało w praktyce wprowadzenie mechanizmów pozwalających na identyfikację, ewaluację oraz permanentny monitoring ryzyk, ściśle skorelowanych z procesami decyzyjnymi danej jednostki[532]. Ostatecznie, Ministerstwo Finansów wprowadziło standardy audytu wewnętrznego inspirowane ramami opublikowanymi przez Komitet Organizacji Wspierających Komisję Treadwaya (COSO)[533], dostosowując je do wymogów krajowego s.f.p. Przedmiotowe wytyczne zostały początkowo wdrożone w formie standardów kontroli finansowej, następnie

[529] W 1992 r. Komitet Organizacji Wspierających Komisję Treadway'a. (ang. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, dalej: COSO), opublikowało raport COSO I (1994), ustanawiający międzynarodowe standardy kontroli wewnętrznej., J. Grzegorzewski, *Kontrola wewnętrzna oparta na ramach COSO jako przedmiot badania audytu wewnętrznego*, Poznań 2024, s. 11, https://wydawnictwo.ue.poznan.pl/books/978-83-8211-202-3/chapters/1.%20Jakub%20Grzegorzewski%2C%20Kontrola%20wewn%C4%99trzna%20oparta%20na%20ramach%20COSO%20jako%20przedmiot%20badania%2C%20s.%2011-30.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[530] Następnie ukazały się: COSO II (2004) dotyczące zarządzania ryzykiem oraz COSO III (2009), odnoszące się do monitorowania systemu kontroli. Model uwzględnia czynnik ludzki i nie narzuca sztywnych rozwiązań, stanowiąc elastyczne ramy dostosowywane do specyfiki organizacji. Choć COSO nie ma charakteru normatywnego, jego założenia są szeroko stosowane w praktyce, w tym w zaleceniach INTOSAI oraz krajowych wytycznych dotyczących kontroli wewnętrznej. Na 17. Kongresie INTOSAI w 2001 r. przyjęto model COSO jako podstawę kontroli wewnętrznej, zastępując wcześniejsze rezolucje. Celem było uwzględnienie aspektów etycznych i czynnika ludzkiego. INTOSAI zrzesza najwyższe organy kontroli, promując standardy audytu oraz wspierając przejrzystość i efektywność gospodarowania środkami publicznymi., J. Grzegorzewski, *Kontrola wewnętrzna oparta na ramach COSO jako przedmiot badania audytu wewnętrznego*…, op.cit., s. 11-30.

[531] Warto także podkreślić, iż przyjęto powszechnie interpretację, iż zgodnie z art. 273 ust. 1 i 2 Ustawy z 2009 r. audyt wewnętrzny w sektorze publicznym powinien być realizowany w oparciu o międzynarodowe standardy, które przez wiele lat były traktowane jako zasadnicza wskazówka w procesie oceny systemów audytu. Jednak, należy zaznaczyć, iż zasadność takiej interpretacji została usankcjonowana przez Ministra Finansów jako standardy audytu wewnętrznego dla jednostek s.f.p. w Polsce w Komunikacie MRiF z 12.12.2016 (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

[532] A. Skoczylas-Tworek, *Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej organizacji na podstawie modelu COSO III*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2013, nr 174, s. 371-382, https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/_migrated/content_uploads/28_A.Skoczylas-Tworek_Monitorowanie_systemu....pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[533] Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej sp. z o.o., *Raport Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway, COSO I - Kontrola Wewnętrzna - Zintegrowana Struktura Ramowa,* https://www.pikw.pl/coso-i-kontrola-wewnetrzna-zintegrowana-struktura-ramowa,art_819,1581260100,0.html, dostęp: 10.06.2025 r.

ewoluowały[534], i obecnie obowiązują w ramach standardów kontroli zarządczej[535]. Adaptacja modelu COSO I miała na celu ujednolicenie standardów audytu wewnętrznego, podniesienie jakości sprawozdawczości i efektywności zarządzania ryzykiem, tworząc dla audytorów wewnętrznych w Polsce jednolite, wzorcowe ramy metodyczne pozwalające na kompleksową ocenę systemu kontroli wewnętrznej[536].

Model COSO[537], w szczególności jego rozszerzona wersja COSO II (ERM), jako ramowy model metodyczny umożliwił efektywną korelację procesu oceny ryzyka z długoterminowymi celami strategicznymi jednostki, przyczyniając się w jednostkach s.f.p. do aktywnego wsparcia realizacji rzeczonych celów przez audyt wewnętrzny[538]. Dzięki temu polskie rozwiązania oparte na modelu COSO stanowią kluczowy punkt odniesienia dla audytorów wewnętrznych, umożliwiając wszechstronną analizę ryzyk, identyfikację niedoskonałości oraz formułowanie rekomendacji usprawnień[539].

Warto zauważyć, że obok formalnych aktów prawnych, istotną rolę w standaryzacji procesów audytu wewnętrznego odgrywały również inne dokumenty. Przykładem było Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku[540], które uszczegóławiało zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p. zarówno co do sposobów prowadzenia audytu wewnętrznego jak i wyników pracy audytorów wewnętrznych. Wartościowym źródłem wiedzy był również *„Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej”*[541], opublikowany w 2003 r. Mimo

---

[534] Komunikaty MF wprowadzające standardy audytu wewnętrznego do sektora finansów publicznych: Komunikat MF z 26.6.2006 (Dz. Urz. MF z 2006 r. nr 7 poz. 56), Komunikat MF z 19.2.2009 (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 2 poz. 12), Komunikat MF z 20.4.2010 (Dz. Urz. MF z 2010 r. nr 5 poz. 24), Komunikat MF z 20.5.2011 (Dz. Urz. MF z 2011 r., nr 5 poz. 23), Komunikat MF z 17.6.2013 (Dz. Urz. MF z 2013 r. poz. 23), Komunikat MRiF z 12.12.2016 (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

[535] A. Skoczylas-Tworek, *Polski system publicznej kontroli wewnętrznej i audytu na tle krajów Unii Europejskiej - problemy i wyzwania*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica 2013, nr 279, s. 57-68, https://dspace.uni.lodz.pl/xmlui/bitstream/handle/11089/5500/04-skoczylas.pdf?sequence=1, dostęp: 04.02.2025.

[536] J. Grzegorzewski, *Kontrola wewnętrzna oparta na ramach COSO jako przedmiot badania audytu wewnętrznego…*, *passim* oraz K. Farnham, *COSO internal control framework: What it is & how to use it COSO internal control framework: What it is & how to use it, z 12.06.2025 r.,* https://www.diligent.com/resources/blog/coso-internal-controls-framework, dostęp: 10.09.2025 r.

[537] E.W. Babuśka *Model kontroli wewnętrznej COSO*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2012, nr 883, *passim.*

[538] Zob. PBSG S.A., *Opracowanie w zakresie budowy struktur audytu i kontroli wewnętrznej COSO I*, z 10.09.2008 r., https://www.pbsg.pl/opracowanie-w-zakresie-budowy-struktur-audytu-i-kontroli-wewnetrznej-coso-i/, dostęp: 05.10.2025.

[539] PBSG S.A., *Zarządzanie ryzykiem w oparciu o COSO II*, https://www.pbsg.pl/coso-ii-ryzyka-naduzyc/, dostęp: 10.06.2025 r.

[540] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. poz. 1480 z późn. zm.).

[541] Komunikat nr 15/kf/2006 Ministra Finansów w sprawie ogłoszenia szczegółowego zakresu tematów egzaminu oraz wykazu literatury niezbędnej osobom przygotowującym się do przystąpienia do egzaminu na audytora wewnętrznego (Dz. Urz. MF 2006 Nr 9, poz. 69) wskazał „Podręcznik audytu wewnętrznego

uchylenia związanych z nim regulacji, przez wiele lat Ministerstwo Finansów zachęcało do korzystania z niego, ze względu na wciąż aktualną część opisową dotyczącą metodyki[542]. Podręcznik stanowił bowiem kompleksowe opracowanie zawierające wytyczne w zakresie organizacji komórek audytu wewnętrznego, procedur, technik oraz kwalifikacji audytorów, a jego aneksy do dziś funkcjonują jako użyteczne narzędzia w codziennej praktyce[543].

Jednak, jak się wydaje, najdonioślejszą zmianą w zakresie normatywnych aspektów audytu wewnętrznego było ustanowienie formalnej podstawy prawnej dla implementacji standardów międzynarodowych w Uofp z 2009 r. Tym samym, w oparciu o art. 273 ust. 1 i 2 tej ustawy, ustawodawca zobowiązał Ministra Finansów do wdrożenia Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego do systemu audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p. poprzez ich ogłoszenie w formie komunikatu w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. W konsekwencji Ministerstwo Finansów, uzyskawszy zgodę od Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA na rozpowszechnianie polskiej wersji językowej standardów, wydało Komunikat z dnia 12 grudnia 2016 r., ogłaszający Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego i wskazujący je jako wzorzec postępowania w jednostkach s.f.p.[544], legitymizując tym samym podstawę dla wspierania realizacji celów oraz funkcji audytu wewnętrznego. Jednocześnie, na podstawie Uofp z 2009 r., Minister Finansów wydał rozporządzenie określające sposób przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego[545].

Należy przy tym stanowczo podkreślić, iż wprowadzone w formie komunikatu standardy, mimo szczególnej roli jako zbioru wzorców postępowania *lex artis*, nie

---

w administracji publicznej" jako jedno z kluczowych źródeł wiedzy w tym zakresie. Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów, *Biblioteka Archiwum*, https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/minister/dziennik-urzedowy-ministra-rozwoju-i-finansow/-/document_library_display/4PmY/view/1091512?_110_INSTANCE_4PmY_topLink=documents-home&_110_INSTANCE_4PmY_cur1=1&_110_INSTANCE_4PmY_delta1=20&_110_INSTANCE_4PmY_keywords=&_110_INSTANCE_4PmY_advancedSearch=false&_110_INSTANCE_4PmY_andOperator=true&_110_INSTANCE_4PmY_delta2=20&cur2=2, dostęp: 10.06.2025 r.

[542] Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*, Warszawa, luty 2012 r., s.30, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=ec119301-3422-4b56-af7d-318b470fd973&groupId=764034, dostęp: 10.06.2025 r.

[543] Ministerstwo Finansów, Podręcznik Audytu Wewnętrznego w Polsce, Warszawa 2003, s.6, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d25de3cc-46cc-4765-8dfb-3872090eaa18&groupId=764034, dostęp: 10.06.2025 r.

[544] Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

[545] Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015 r. poz. 1480 z późn. zm.)

posiadają mocy prawa powszechnie obowiązującego[546] w rozumieniu art. 87 Konstytucji RP[547]. Komunikat sytuuje bowiem Standardy IIA w przestrzeni pomiędzy *soft law* a obligatoryjną normą techniczną (wzorcem postępowania), której naruszenie, choć nie stanowi naruszenia normy powszechnie obowiązującej, może być podstawą do pociągnięcia audytora do odpowiedzialności służbowej lub dyscyplinarnej za brak należytej staranności.

Niemniej jednak, z uwagi na niewątpliwą, kluczową rolę jaką odgrywają Standardy IIA względem funkcjonowania audytu wewnętrznego w s.f.p., koniecznym wydaje się podjęcie analizy również odnośnie ośmiu zidentyfikowanych celów (c1-c8) i funkcji (f1- f8) audytu wewnętrznego. Celem takiego ujęcia jest bowiem próba dokonania złożonej oceny adekwatności funkcjonujących unormowań w zakresie standardów audytu wewnętrznego w praktyce s.f.p., która ostatecznie pozwoli na syntezę wniosków i zasadną odpowiedź na główne pytanie badawcze *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego, są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”*.

Normatywne aspekty wspierającej funkcji doradczej (f1) są ściśle związane z jej formalnym umocowaniem w ramach ustrojowych organizacji[548]. Na zarządzającym audytem wewnętrznym spoczywa bowiem obowiązek zdefiniowania usług doradczych w karcie audytu wewnętrznego (Standard 1000.C1)[549]. Pomimo świadczenia usług doradczych, audytor wewnętrzny zobowiązany jest także zachować obiektywizm i nie przejmować obowiązków kierownictwa[550]. Przy podejmowaniu decyzji o przyjęciu proponowanych zadań doradczych, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wziąć pod uwagę, w jakim stopniu zadanie to może przysporzyć wartości organizacji i usprawnić działalność operacyjną (Standard 2010.C1)[551]. Ponadto, przyjęte zadania doradcze muszą być uwzględnione w planie zadań (Standard 2010.C1)[552], a ich cele muszą być spójne z wartościami, strategiami i celami organizacji (Standard 2210.C2)[553]. Wydaje się zatem, że unormowanie funkcji (f1) ma w praktyce charakter fakultatywny

[546] Zob. E. I. Szczepankiewicz, Wpływ standardów światowych na kształt standardów kontroli finansowej w polskim sektorze publicznym, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego 2009, nr 16, s.318, http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/sip/sip16-2009/SiP-16-317.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.
[547] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
[548] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s.13
[549] Ibidem, s. 13.
[550] Ibidem, s. 14.
[551] Ibidem, s. 26.
[552] Ibidem, s. 26.
[553] Ibidem, s. 35.

i warunkowy w zakresie podejmowania konkretnych zadań doradczych, uzależniając ich realizację od oceny *„wartości dodanej”*, co może w praktyce prowadzić do marginalizacji usług doradczych na rzecz zadań obligatoryjnych.

Natomiast w zakresie zapewnienia przejrzystości (c2) normatywne obowiązki zarządzającego audytem wewnętrznym są realizowane głównie przez mechanizmy sprawozdawcze, gdyż funkcję monitorowania, informowania i raportowania (f2) zarządzający audytem wewnętrznym musi realizować składając kierownictwu wyższego szczebla i radzie okresowe sprawozdania na temat celu działania, uprawnień, odpowiedzialności i stopnia wykonania planu (Standard 2060)[554]. Przy czym, Standardy jakościowe nakładają obowiązek, aby informacja o wynikach zadań obejmowała cele, zakres i wyniki zadania oraz odpowiednie wnioski, zalecenia i plany działań (Standard 2410) [555]. Kryteria jakościowe określają bowiem, że przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas (Standard 2420)[556]. Dodatkowo, jeśli wystąpiła niezgodność ze Standardami, która ma wpływ na ogólny zakres działalności, zarządzający audytem wewnętrznym musi ujawnić tę niezgodność i jej skutki kierownictwu wyższego szczebla i radzie (Standard 1322)[557]. Warto zaznaczyć, że obowiązki informacyjne wynikające ze Standardów (f2) stanowią proceduralne gwarancje transparentności, jednak ich skuteczność jest uzależniona od jakości i terminowości raportowania, co pozostaje w sferze oceny *de facto.*

Jednocześnie Standardy podkreślają, że audyt wewnętrzny wspiera weryfikowalność odpowiedzialności (c3) poprzez ocenę procesów ładu organizacyjnego, gdyż jest zobowiązany oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny oraz przedkładać zalecenia ich usprawnienia, w tym w zakresie skutecznego zarządzania efektywnością działań organizacji i odpowiedzialności za wyniki (Standard 2110)[558]. W kontekście poszczególnych zadań, audytorzy wewnętrzni muszą dokumentować wystarczające, wiarygodne, przydatne i dotyczące zadania informacje, które stanowią podstawę wniosków i wyników (Standard 2330)[559], co niewątpliwie jest kluczowe dla zapewnienia weryfikowalności odpowiedzialności (c3). Co więcej, zadania muszą być odpowiednio

[554] Ibidem, s. 28.
[555] Ibidem, s. 38-39.
[556] Ibidem, s. 39-40.
[557] Ibidem, s. 25.
[558] Ibidem, s. 30.
[559] Ibidem, s. 37-38.

nadzorowane, by zapewnić osiągnięcie celów i odpowiednią jakość prac (Standard 2340)[560]. Normy te (f3) konstytuują zatem audyt wewnętrzny jako instytucjonalny mechanizm weryfikacji, którego ustalenia, oparte na udokumentowanych dowodach, mogą stanowić materialną podstawę do egzekwowania odpowiedzialności (c3), w szczególności w trybach wynikających z przepisów o odpowiedzialności pracowniczej, dyscyplinarnej oraz odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych[561].

Cel, jakim jest identyfikacja i wspieranie zarządzania ryzykiem (c4), jest wskazywany w Standardach IIA jako jedno z kluczowych zadań audytu wewnętrznego[562]. Audyt wewnętrzny powinien oceniać skuteczność i przyczyniać się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem (Standard 2120) [563] oraz pełnić funkcję oceny i wsparcia procesów zarządzania ryzykiem (f4) w organizacji (Standard 2100) [564].

Ponadto nałożono obowiązek, aby plan zadań audytu wewnętrznego opierał się na udokumentowanej ocenie ryzyka, przeprowadzanej co najmniej raz w roku (Standard 2010.A1)[565]. Dodatkowo, w kontekście doradztwa, audytorzy wewnętrzni muszą odnieść się do ryzyk powiązanych z celami zadania i być wyczuleni na możliwość istnienia innych znaczących ryzyk (Standard 2120.C1)[566]. Jednocześnie muszą oni powstrzymać się od przejmowania jakichkolwiek obowiązków kierownictwa i faktycznego zarządzania ryzykami, pomagając jedynie w tworzeniu lub usprawnianiu procesów zarządzania ryzykiem (Standard 2120.C3)[567]. Należy także zauważyć, iż analiza tych norm wskazuje na wyraźne rozgraniczenie kompetencji. Audytor wewnętrzny pełni wyłącznie rolę oceniającą i doradczą w odniesieniu do ryzyka. Natomiast odpowiedzialność za jego identyfikację, akceptację oraz zarządzanie (ang. *risk ownership*) pozostaje po stronie kierownictwa jednostki.

Jednocześnie cel, jakim jest zapewnienie zgodności działań organizacji z obowiązującymi regulacjami prawnymi i standardami branżowymi (c5), jest wymogiem etycznym i operacyjnym dla audytorów, ponieważ zgodnie z Kodeksem Etyki, audytorzy wewnętrzni powinni przestrzegać prawa i ujawniać informacje

[560] Ibidem, s. 38.
[561] P. Smoleń, *Rozdział XIV. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* [w:] P. Smoleń (red.), Prawo *finansów publicznych,* Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 15.11.2025 r.
[562] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit., s., 3-4.
[563] Ibidem, s. 31-32.
[564] Ibidem, s. 30.
[565] Ibidem, s. 26.
[566] Ibidem, s. 32.
[567] Ibidem, s. 32.

wymagane przez prawo i regulacje zawodowe (Reguła 1.2)[568], a także nie mogą świadomie angażować się w nielegalną działalność (Reguła 1.3)[569]. W ujęciu normatywnym audyt wewnętrzny musi oceniać ekspozycję na ryzyko związane ze zgodnością z prawem, przepisami, zasadami, procedurami i umowami (Standard 2120.A1[570] oraz Standard 2130.A1[571]). Oprócz tego, przy opracowywaniu celów zadania, audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw i niezgodności (Standard 2210.A2)[572], pełniąc tym samym funkcję wspierającą zapewnienia zgodności (f5). Warto zauważyć, że funkcja zapewnienia zgodności (f5) ma charakter dwutorowy: po pierwsze, audytor ocenia zgodność działalności jednostki z obowiązującymi regulacjami (c5); po drugie, sam audytor podlega obowiązkowi przestrzegania prawa oraz zasad etyki zawodowej (Reguła 1.2)[573], co prowadzi do powstania równoległego reżimu odpowiedzialności.

Funkcja prewencyjna- ochrona majątku i przeciwdziałaniu nadużyciom (f6) z kolei jest ujęta w ramach oceny ryzyk i kontroli. Audyt wewnętrzny musi oceniać ryzyko związane z ochroną aktywów (Standard 2120.A1[574] oraz Standard 2130.A1[575]). Kluczowy aspekt przeciwdziałania nadużyciom wymaga bowiem, aby audytorzy wewnętrzni posiadali wystarczającą wiedzę pozwalającą na oszacowanie ryzyka oszustwa oraz ocenę sposobu zarządzania tym ryzykiem w organizacji (Standard 1210.A2)[576]. Jednocześnie audyt wewnętrzny jest obowiązany oceniać możliwość wystąpienia oszustwa i zarządzanie ryzykiem oszustwa w organizacji (Standard 2120.A2)[577], co wiąże się z faktem, iż w ramach planowania zadania, audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć prawdopodobieństwo wystąpienia oszustw (Standard 2210.A2)[578]. Warto zauważyć również, że unormowanie funkcji prewencyjnej - ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6) w Standardach IIA 2017 ma przede wszystkim charakter diagnostyczny, ukierunkowany na ocenę ryzyka[579], a nie

[568] Ibidem, s. 6.
[569] Ibidem, s. 6.
[570] Ibidem, s. 31-32.
[571] Ibidem, s. 32-33.
[572] Ibidem, s. 34.
[573] Ibidem, s. 6.
[574] Ibidem, s. 31-32.
[575] Ibidem, s. 32-33.
[576] Ibidem, s. 19.
[577] Ibidem, s. 32.
[578] Ibidem, s. 34.
[579] Ibidem, s. 34.

śledczy czy operacyjny, co w praktyce może prowadzić do utrzymania luki systemowej w zakresie ochrony majątku publicznego.

Optymalizacja i poprawa efektywności operacyjnej zasobów (c7) wynikają z normatywnej definicji audytu wewnętrznego, zgodnie z którą jego celem jest dostarczanie *„wartości dodanej”* oraz usprawnianie działalności operacyjnej organizacji[580]. Zarządzający audytem wewnętrznym musi zapewnić zasoby odpowiednie i wystarczające, a także zadbać o ich efektywne wykorzystanie do realizacji zatwierdzonego planu (Standard 2030)[581]. Zważywszy, że audyt wewnętrzny musi oceniać ekspozycję na ryzyko związane ze skutecznością i wydajnością działalności operacyjnej i programów (Standard 2120.A1[582] oraz Standard 2130.A1[583]). Dodatkowo, pośrednio na funkcję optymalizacji procesów (f7) wskazuje zasada należytej staranności zawodowej, wedle której audytorzy wewnętrzni muszą ciągle doskonalić biegłość zawodową oraz skuteczność i jakość swoich usług (Reguła 4.3)[584] a także uwzględniać koszt realizacji zadania w porównaniu z potencjalnymi korzyściami, zarówno w przypadku usług zapewniających (Standard 1220.A1)[585], jak i doradczych (Standard 1220.C1)[586]. Ujęcie celu (c7) i funkcji (f7) ma zatem silne zakotwiczenie w ekonomicznej analizie prawa. Audyt wewnętrzny ma nie tylko weryfikować legalność, ale także przyczyniać się do realizacji zasady efektywności i gospodarności, znanej prawu finansowemu.

Na zakończenie analizy Standardów IIA z 2017 r. należy skonstatować, iż istnieją unormowania stanowiące podstawę dla uzasadnienia realizacji celu jakim jest wpływanie na poprawę skuteczności i efektywności kontroli zarządczej(c8), gdyż kluczowym obowiązkiem audytu wewnętrznego jest ocena i przyczynianie się do usprawniania procesów kontroli w organizacji (Standard 2100)[587] oraz wspieranie organizacji w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i wydajności, a także promowanie ciągłego usprawniania (Standard 2130)[588]. W ramach funkcji (f8), audyt wewnętrzny sprawdza czy mechanizmy kontrolne odpowiednio

[580] Ibidem, s. 3.
[581] Ibidem, s. 27.
[582] Ibidem, s. 31-32.
[583] Ibidem, s. 32-33.
[584] Ibidem, s. 8.
[585] Ibidem, s. 20.
[586] Ibidem, s. 21.
[587] Ibidem, s. 30.
[588] Ibidem, s. 32-33.

i skutecznie reagują na ryzyka (Standard 2130.A1)[589], ponieważ podczas planowania zadania, audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć adekwatność i skuteczność procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli (Standard 2201)[590]. Co istotne, audytorzy muszą również ustalić, w jakim stopniu przyjęte przez kierownictwo i/lub radę kryteria oceny realizacji celów i zadań są właściwe, a jeśli są nieodpowiednie, muszą wypracować właściwe kryteria oceny z kierownictwem i/lub radą (Standard 2210.A3)[591]. Standardy IIA 2017 ujmują audyt wewnętrzny (f8) jako kluczowy, wewnętrzny element mechanizmu sprzężenia zwrotnego w systemie kontroli zarządczej (c8). Skuteczność tego rozwiązania pozostaje jednak uzależniona od decyzji kierownictwa odnośnie wdrażania zaleceń audytowych, co stanowi potencjalne ograniczenie całego modelu.

Jednocześnie należy zaznaczyć doniosłość faktu, iż w wyniku zmian społeczno-gospodarczych i technologicznych dokonano zintegrowanych międzynarodowych konsultacji pod auspicjami Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA Global), które zaowocowały stworzeniem nowych standardów określonych jako Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego (dalej: GSAW)[592]. Dokument ten został przyjęty 9 stycznia 2024 r., z datą wejścia w życie wyznaczoną na 9 stycznia 2025 r.[593] Jednak, ze względu na konieczność dostosowania treści standardów globalnych do specyfiki polskiego systemu prawnego, proces ich wdrożenia w s.f.p. wymaga prac eksperckich co do kolizji unormowań GSAW z regulacjami obowiązującymi w tym sektorze[594].

Finalna wersja projektowanych regulacji będzie determinować docelową formę implementacji GSAW do polskiego porządku prawnego[595]. Jednak, Ministerstwo

[589] Ibidem, s. 32-33.
[590] Ibidem, s. 33-34.
[591] Ibidem, s. 34.
[592] M. Piołunowicz, Nowe Standardy Audytu Wewnętrznego, z 2023 r., https://piu.org.pl/wp-content/uploads/2023/12/Seminarium%20audytowe%202023%20-%20Nowe%20standardy%20audytu%20wewn%C4%99trznego.pdf, dostęp: 10.06.2025 r., s.3-14.
[593] Instytut Audytorów Wewnętrznych, bd., *9 stycznia 2025 roku wchodzą w życie nowe Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego*, https://www.iia.org.pl/aktualnosci/9-stycznia-2025-roku-wchodza-w-zycie-nowe-globalne-standardy-audytu-wewnetrznego, dostęp: 07.10.2025 r.
[594] Ministerstwo Finansów, Stanowisko Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów w zakresie wdrożenia Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego w sektorze publicznym, z 28.05.2024 r., https://www.gov.pl/web/finanse/stanowisko-departamentu-efektywnosci-wydatkow-publicznych-i-rachunkowosci-ministerstwa-finansow-w-zakresie-wdrozenia-globalnych-standardow-audytu-wewnetrznego-w-sektorze-publicznym, dostęp: 10.06.2025 r.
[595] Konieczne jest przyjęcie elastycznego podejścia do projektowania i wdrażania systemów kontroli wewnętrznej, z uwzględnieniem indywidualnych uwarunkowań każdego państwa członkowskiego., A. Skoczylas-Tworek, *Polski system publicznej kontroli wewnętrznej i audytu na tle krajów Unii Europejskiej - problemy i wyzwania*…, s. 57- 68.

Finansów w toku prac nad nowelizacją Uofp z 2009 r.[596] potwierdza, iż wdrożenie GSAW, w którego opracowaniu brało udział 3600 ekspertów ze 159 krajów, w tym z Polski[597], jest przedmiotem złożonych prac legislacyjnych służących podniesieniu jakości zarządzania środkami publicznymi i wzmocnieniu transparentności finansów publicznych w dynamicznie zmieniających się realiach gospodarczo-społecznych[598].

Wyzwanie jakie stoi przed ustawodawcą, niewątpliwie wynika z szeregu fundamentalnych zmian, które zostały wprowadzone w nowych standardach. Porównanie starszej wersji Standardów IIA z nowymi GSAW ukazuje bowiem wyraźne przesunięcie akcentów z ujęcia ramowego i opisowego w kierunku ujęcia preskryptywnego, opartego na konkretnych obowiązkach, procedurach i elementach dowodowych. Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego kształtują nowy, bardziej rygorystyczny system odpowiedzialności zawodowej audytora wewnętrznego, gdyż będzie on zobowiązany formalnie oceniać, czy audyt wewnętrzny spełnia albo nie spełnia określonych przez GSAW wymagań. W efekcie, należy zauważyć, że istotnie zmienił się zasadniczy sposób ujmowania celów i funkcji audytu wewnętrznego od modelu doradczego i wspierającego zarządzanie, ku modelowi odpowiedzialności, transparentności i zgodności z prawem. Ta zmiana od standardów o charakterze ramowym (Standardy IIA) do bardziej preskryptywnych i uszczegółowionych Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego (GSAW) ma istotne znaczenie. Implikuje ona potrzebę ponownego rozważenia dotychczasowego modelu opartego na art. 273 Uofp z 2009 r., który może okazać się niewystarczający dla norm o tak wysokim stopniu szczegółowości i preskryptywności, potencjalnie związanych z odpowiedzialnością audytora za ich nieprzestrzeganie.

Starsze standardy wskazywały wspierającą funkcję doradczą (f1) jako element fakultatywny, stanowiący uzupełnienie funkcji zapewniającej. Doradztwo miało charakter zależny od decyzji kierownictwa audytu i nie stanowiło prawnego obowiązku jednostki[599]. Natomiast nowe GSAW (Standard 13.3)[600] przeformułowują tę rolę, czyniąc doradztwo integralnym elementem misji audytu wewnętrznego, gdyż Standard 13.3 nakłada obowiązek precyzyjnego określenia zakresu doradztwa, celów oraz

[596] Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*. Ocena Skutków Regulacji, Ministerstwo Finansów, 24.04.2025, s. 7- 8, 13, https://legislacja.gov.pl/docs//2/12397355/13125218/13125219/dokument715252.docm, dostęp: 09.06.2025r.
[597] Instytut Audytorów Wewnętrznych Polska, *Polskie tłumaczenie nowych Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego*, z 06.05.2024 r., https://www.iia.org.pl/aktualnosci/polskie-tlumaczenie-nowych-globalnych-standardow-audytu-wewnetrznego, dostęp: 06.10.2025 r.
[598] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana*…, op.cit., s.8.
[599] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit., np. s. 3, 11, 50.
[600] The Institute of Internal Auditors, Inc., *Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego*…, op. cit., s.101.

zabezpieczeń, nadając tej funkcji wymiar wyraźnie zinstytucjonalizowanego obowiązku zawodowego. Tym samym audyt wewnętrzny przestaje być biernym elementem procesów zarządczych, a staje się aktywnym czynnikiem kształtującym decyzje organizacyjne. Nowe GSAW przesuwają bowiem akcent z ogólnego zezwolenia na usługi doradcze (z warunkiem należytej staranności) ku obowiązkowi uprzedniego, jawnego ustalenia zakresu i oczekiwań klienta (zapobiegając w praktyce *„przejmowaniu roli kierownictwa”* i klarując granice doradztwa). Z perspektywy regulacyjnej oznacza to wzmocnienie wspierającej funkcji doradczej (f1) w kierunku obowiązku o charakterze gwarancyjnym w sytuacji podjęcia doradztwa, gdyż audytor nie tylko może doradzać, ale jeśli podejmuje się doradztwa, musi zdefiniować ramy tego doradztwa, co *de facto* wzmacnia zarówno jego rolę, jak i odpowiedzialność za treść rekomendacji.

Jednocześnie, w zakresie przejrzystości procesów zarządczych obowiązek raportowania wyników miał charakter ogólny (Standardy 2440 i 2500)[601]. Brakowało w nim szczegółowych wymogów co do zawartości raportów końcowych, terminów czy wskazania osób odpowiedzialnych. Nowy Standard 15.1[602] wzmacnia funkcję monitorowania, informowania i raportowania (f2), gdyż wprowadza wymogi o charakterze formalnym: raport końcowy musi zawierać cele, zakres, hierarchię priorytetów, osoby odpowiedzialne i planowane terminy zakończenia działań naprawczych.

Tego rodzaju rozwiązanie stanowi przejaw formalizacji transparentności, nadając komunikacji audytowej walor dowodowy i kontrolny. Raport staje się dokumentem o istotnym znaczeniu dowodowym i kontrolnym, umożliwiającym ocenę nie tylko ustaleń, ale i procesu egzekwowania odpowiedzialności. Jest to istotna zmiana, gdyż w GSAW szczególnie akcentuje się funkcję weryfikowalności odpowiedzialności (f3) poprzez wprowadzenie kryterium rekonstrukcji dokumentacji audytu wewnętrznego. Zgodnie ze standardami GSAW[603], dokumentacja powinna być sporządzona w sposób umożliwiający *„rozważnej, dobrze poinformowanej i kompetentnej osobie”*[604] odtworzenie przebiegu audytu wewnętrznego i uzyskanie zbliżonych wniosków. W połączeniu z wymogiem przypisania osób odpowiedzialnych za realizację zaleceń (Standard 15.1)[605] tworzy to system dowodowy audytu wewnętrznego, w którym

[601] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit., s. 41-42.
[602] The Institute of Internal Auditors, Inc., *Globalne Standardy Audytu*…, op.cit., s. 117-118.
[603] Ibidem, s. 115.
[604] Ibidem, s. 108.
[605] Ibidem, s. 117-118.

odpowiedzialność nie jest jedynie kategorią organizacyjną, lecz ma wymiar normatywny i proceduralny.

Należy podkreślić, że w starszych standardach (2440 - 2500)[606] dokumentacja miała jedynie charakter operacyjny, bez wymogu takiej rzetelności i odtwarzalności. Wprowadzenie standardu *„osoby kompetentnej”*[607] jest *de facto* implementacją anglosaskiej zasady *due diligence*[608] do procedury audytowej. Dokumentacja przestaje być wewnętrznym zapisem roboczym, a staje się materiałem *quasi*-procesowym, podlegającym ocenie z perspektywy należytej staranności, co ma bezpośrednie przełożenie na ocenę prawną działań audytora wewnętrznego. Ponadto w obu dokumentach funkcje i cele związane z identyfikacją i wsparciem zarządzania ryzykiem (c4) stanowią podstawę działalności audytu wewnętrznego. Różnica tkwi jednak w zakresie prawnie określonego obowiązku działania. W starszym ujęciu, np. Standard 2120.A1- A2[609] podkreślał, że audytor wewnętrzny ma obowiązek oceny ryzyka i kontroli, lecz nie ujęto w nim obowiązku informowania o przypadkach nieakceptowalnego ryzyka. Natomiast Global Standards 2024 (Standard 11.5[610], Standard 13.2[611]) wprowadzają obowiązek informowania o nieakceptowalnej akceptacji ryzyka oraz powiązania analizy ryzyka z planowaniem i raportowaniem. Tym samym audyt przestaje być jedynie elementem systemu ryzyka, a staje się swoistym strażnikiem (*gatekeeperem*) w zakresie ryzyk.

Z kolei w kwestii funkcji zapewnienia zgodności (f5) starsze Standardy IIA (Standard 2130)[612] ograniczały się do ogólnego wskazania, że audyt wewnętrzny powinien oceniać zgodność działań z przepisami. Natomiast GSAW przewidują obowiązek ujawniania przypadków, w których pełna zgodność ze standardami nie jest możliwa z przyczyn prawnych lub regulacyjnych, co znajduje wyraz w postanowieniach ogólnych dotyczących wykazywania zgodności z normami. Wprowadza to tym samym element jawności i rozliczalności samego audytu wewnętrznego, również w relacji do obowiązujących norm prawnych. Zmiana ta wskazuje na poprawę jakości regulacji, ponieważ audytor wewnętrzny nie tylko ocenia zgodność organizacji, lecz także podlega

[606] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit., np. s. 41- 42.
[607] The Institute of Internal Auditors, Inc., *Globalne Standardy Audytu*…, op.cit., s. 108.
[608] Ibidem.
[609] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit., s. 31-32.
[610] The Institute of Internal Auditors, Inc., *Globalne Standardy*…, op.cit., s. 83- 86.
[611] Ibidem, s. 98.
[612] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit., s.33.

ocenie w zakresie zgodności własnych procedur ze standardami oraz z obowiązującym porządkiem prawnym.

Funkcja prewencyjna (f6) jest kolejnym istotnym *novum* w standaryzacji, bowiem Standardy 4.2 i 14.1[613] wzmacniają obowiązek należytej staranności oraz jakości gromadzenia informacji, co w praktyce przekłada się na silniejsze akcentowanie prewencyjnego wymiaru audytu wewnętrznego. Zarysowana jedynie w poprzednich Standardach IIA funkcja prewencyjna (f6) została bowiem wzmocniona w aspekcie technologicznym i kompetencyjnym. Różnica praktyczna polega na przesunięciu zakresu obowiązku audytu wewnętrznego, od ogólnej oceny środków ochrony do konkretnego wymogu stosowania narzędzi analitycznych i zasad dokumentacyjnych, zwiększając w efekcie skuteczność prewencji i wykrywania nadużyć w praktyce. Audytorzy, wedle nowych Standardów mają obowiązek stosowania analityki danych, technologii wspierających wykrywanie anomalii oraz współpracy z innymi komórkami kontroli. Ochrona majątku jednostki zyskuje tym samym wymiar aktywny i prewencyjny, a nie tylko diagnostyczny, co wzmacnia równocześnie funkcję *compliance* w audytowanej instytucji jak i funkcję zarządzania ryzykiem nadużyć. Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego pozwalają zatem ustanowić ramy standardów zawodowych dotyczące wymogów technologicznych (f6), czyniąc analitykę danych nie tylko zalecanym narzędziem, ale oczekiwanym elementem warsztatu audytora służącym ochronie majątku (c6).

Kolejna zasadnicza zmiana dotyczy standardów w zakresie funkcji optymalizacji procesów (f7), gdyż nowe GSAW rozszerzają obowiązki audytu wewnętrznego o analizę kosztów i korzyści rekomendacji (np. Standard 4.2[614]). Każde zalecenie musi być ocenione pod względem wpływu na ryzyko i cele organizacji oraz kosztów jego wdrożenia. W starszych normach (Standard 2130)[615] efektywność stanowiła jedynie wartość oczekiwaną. Zmiana ta wprowadza do praktyki audytu element ekonomicznej racjonalności, gdyż audytor wewnętrzny ma obowiązek dowodowo uzasadnić, że jego rekomendacje są nie tylko zasadne, ale i opłacalne.

Kończąc przegląd zmian, należy zauważyć, iż zmiany w zakresie wpływu na poprawę skuteczności i efektywności kontroli zarządczej (c8) nadają temu procesowi charakter prawnie uporządkowany. W nowych GSAW wymaga się bowiem, aby opinie

[613] The Institute of Internal Auditors, Inc., *Globalne Standardy Audytu*…, op.cit., s.107-110.
[614] Ibidem, s. 32-33.
[615] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s. 32-33.

opierały się na wystarczających dowodach, wnioskach zadań i identyfikacji tematów systemowych. Dodatkowo wprowadzono obowiązek koordynacji z innymi dostawcami zapewnień. Oznacza to, że audyt wewnętrzny staje się częścią zintegrowanego systemu zapewniania jakości kontroli zarządczej[616]. Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego formalizują zatem funkcję (f8), przesuwając audyt wewnętrzny z roli oceny *ad hoc* w kierunku systemowej integracji informacji o skuteczności kontroli (c8), wzmacniając tym samym jego pozycję ustrojową w systemie zarządzania jednostką.

Mimo istotności zmian i wzmocnienia standaryzacji, ostateczny termin implementacji GSAW jest uzależniony od postępu prac legislacyjnych[617], gdyż (jak wcześniej wspominano) Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów prowadzi intensywne działania w kierunku nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 2009 r. oraz związanych z nią aktów wykonawczych[618].

Podsumowując należy zaznaczyć, iż zmiany te stanowią integralny element szeroko zakrojonego projektu reform, określonego mianem *„Planu działania na rzecz optymalizacji audytu wewnętrznego”*[619], opracowanego w porozumieniu z OECD oraz Komisją Europejską. Projekt ten stanowi odpowiedź na zidentyfikowane dysfunkcje systemu kontroli zarządczej, ograniczoną autonomię audytorów wewnętrznych i niską jakość usług audytowych. Jednocześnie uwzględnia on wpływ na funkcjonowanie s.f.p. współczesnych czynników globalnych, takich jak pandemia COVID-19 i konflikt w Ukrainie[620]. Sprawia to, że staje się on integralnym komponentem kształtującym społeczną odpowiedzialność administracji publicznej[621], ponieważ sprawnie działający

---

[616] The Institute of Internal Auditors, Inc., *Globalne Standardy Audytu*…, op. cit., np. s.87-115.

[617] W. Jóźwicki, *Przewidywany sposób i tryb prac nad wdrożeniem nowych Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego w polskim sektorze publicznym*, Ministerstwo Finansów, https://www.gov.pl/web/finanse/przewidywany-sposob-i-tryb-prac-nad-wdrozeniem-nowych-globalnych-standardow-audytu-wewnetrznego-w-polskim-sektorze-publicznymi, dostęp: 10.06.2025 r.

[618] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, UD100, dostęp: https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12397355, dostęp: 25.11.2025r.

[619] Ministerstwo Finansów, *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego* z 27.09.2024 r ., https://www.gov.pl/web/finanse/plan-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego, dostęp: 05.10. 2025 r.; Ministerstwo Finansów, *Diagnoza stanu audytu wewnętrznego w Polsce z 11.12.2023 r.*, Ministerstwo Finansów, https://www.gov.pl/web/finanse/diagnoza-stanu-audytu-wewnetrznego-w-polsce, dostęp: 05.10.2025 r.

[620] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych-oraz-niektorych-innych-ustaw10, dostęp: 25.11.2025r.

[621] Społeczna odpowiedzialność administracji publicznej oznacza działanie na rzecz dobra wspólnego z poszanowaniem prawa, przy wykorzystaniu nowoczesnych technologii, podnoszeniu kompetencji kadr i racjonalizacji kosztów. Kluczowe jest wdrażanie zarządzania opartego na dialogu i współpracy, co zwiększa efektywność administracji i konkurencyjność gospodarki. Główny Urząd Statystyczny,

audyt wewnętrzny, oparty na rygorystycznych, preskryptywnych normach, przyczynia się do wzmacniania zaufania obywateli do instytucji publicznych.

Podsumowanie

Przeprowadzona analiza wykazała, iż implementacja międzynarodowych standardów audytu wewnętrznego do polskiego porządku prawnego[622] stanowi złożony proces, będący konsekwencją transformacji ustrojowej i gospodarczej po 1989 roku. Proces ten, determinowany dążeniem do integracji europejskiej oraz recepcją wzorców ładu organizacyjnego[623] ujawnił zasadniczy problem normatywny, dotyczący charakteru prawnego implementowanych wzorców. Wykazano, iż standardy (pierwotnie IIA[624]) nie uzyskały statusu źródeł prawa powszechnie obowiązującego w rozumieniu art. 87 Konstytucji RP. Ich implementacja do polskiego prawa finansowego (i w konsekwencji także do s.f.p.) nastąpiła jednak na mocy specyficznej delegacji ustawowej (art. 273 Uofp z 2009r.), poprzez ogłoszenie w formie Komunikatu Ministra Finansów[625] i wydanie stosownych aktów wykonawczych[626]. Tym samym ustawodawca ustanowił regulacje o charakterze prawa wewnętrznego, których przestrzeganie konstytuuje obligatoryjny wzorzec postępowania dla audytorów w s.f.p.[627]

Analiza ewolucji przedmiotowych wzorców, od ram COSO[628], przez obowiązujące Standardy IIA z 2017 r., po Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego (GSAW)[629] z 2024 r., ujawnia istotną transformację podejścia w zakresie regulacji dotyczących materii audytu wewnętrznego w s.f.p. Model IIA 2017 opierał się na podejściu ramowym

Społeczna odpowiedzialność GUS, https://bip.stat.gov.pl/dzialalnosc-statystyki-publicznej/spoleczna-odpowiedzialnosc-gus/, dostęp: 06.10.2025 r.

[622] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., *passim.*

[623] M. Piołunowicz, *Odwaga w zarządzaniu ryzykiem. Nowe standardy audytu wewnętrznego*, z 02.04.2024 r., https://www.bankier.pl/wiadomosc/Odwaga-w-zarzadzaniu-ryzykiem-Nowe-standardy-audytu-wewnetrznego-8720789.html, dostęp: 10.06.2025 r.

[624] Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

[625] Ibidem.

[626] Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu.

[627] Zob. E. I. Szczepankiewicz, *Wpływ standardów światowych na kształt standardów kontroli finansowej w polskim sektorze publicznym*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2009, nr 16, s. 318, http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/sip/sip16-2009/SiP-16-317.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[628] Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej sp. z o.o., *Raport Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway, COSO I - Kontrola Wewnętrzna - Zintegrowana Struktura Ramowa,* https://www.pikw.pl/coso-i-kontrola-wewnetrzna-zintegrowana-struktura-ramowa,art_819,1581260100,0.html, dostęp: 10.06.2025 r.

[629] M. Piołunowicz, Nowe Standardy Audytu Wewnętrznego, z 2023 r., https://piu.org.pl/wp-content/uploads/2023/12/Seminarium%20audytowe%202023%20-%20Nowe%20standardy%20audytu%20wewn%C4%99trznego.pdf, dostęp: 10.06.2025 r., s.3-14.

(opisowym), natomiast GSAW[630] wprowadzają reżim preskryptywny, oparty na enumeratywnie wyliczonych obowiązkach, procedurach i elementach dowodowych. Ta zasadnicza zmiana implikuje doniosłe konsekwencje dla realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego (c1-c8, f1-f8).

Przykładowo, funkcja doradcza (f1) ulega transformacji z fakultatywnej w obligatoryjną[631], weryfikowalność odpowiedzialności (f3) doznaje wzmocnienia poprzez implementację standardu dowodowego *„osoby kompetentnej"* (zasady *due diligence*)[632], zaś funkcja prewencyjna (f6) ewoluuje od diagnostyki ryzyka[633] do nałożenia obowiązku stosowania analityki danych[634]. Ewolucja standardów wskazuje na zmianę kierunku unormowań z dotychczasowego, elastycznego modelu w kierunku rygoryzmu usankcjonowanego prawnie.

Poczynione ustalenia dostarczyły materiału badawczego niezbędnego do weryfikacji hipotez cząstkowych (h1-h8) i udzielenia odpowiedzi na główne pytanie badawcze (C). W świetle przeprowadzonej analizy widocznym staje się, że obowiązujący *status quo* regulacyjny (oparty na IIA 2017) jest wystarczający jedynie w odniesieniu do części celów. Poczyniony wniosek pozwala na pozytywną weryfikację hipotezy (h2) (przejrzystość), (h3) (weryfikowalność odpowiedzialności), (h4) (zarządzanie ryzykiem), (h5) (zgodność) i (h7) (optymalizacja). Równocześnie przeprowadzony wywód pozwala także wstępnie na pozytywną weryfikację hipotezy (h1) (niewystarczająca funkcja doradcza), (h6) (niewystarczająca ochrona majątku) oraz (h8) (niewystarczająca ocena kontroli zarządczej). Przeprowadzona analiza wykazała bowiem istotne mankamenty normatywne w kluczowych obszarach, falsyfikując tezę o wystarczalności systemu.

Reasumując, należy podkreślić, iż w rozprawie wykazano, że diagnostyczny charakter unormowań funkcji (f6) nie tworzy skutecznych gwarancji ochrony majątku (h6). Ponadto, uzależnienie skuteczności funkcji oceny kontroli zarządczej (f8) od woli kierownictwa, a nie od rygorystycznych norm, świadczy o niewystarczalności ram normatywnych (h8). Jednocześnie fakt podjęcia przez Ministerstwo Finansów, prac nad

[630] Ibidem.
[631] The Institute of Internal Auditors, Inc., *Globalne Standardy Audytu*…, op. cit., s.101.
[632] The Institute of Internal Auditors, Inc., *Globalne Standardy Audytu*…, op. cit., s. 108.
[633] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy Praktyki*…, op.cit., s. 32.
[634] The Institute of Internal Auditors, Inc., Globalne Standardy Audytu…, op. cit., s.107-110.

reformą systemu,[635] które umotywowano zdiagnozowanymi *„dysfunkcjami systemu”*[636], stanowi dowód potwierdzający główną hipotezę (H) dysertacji. W związku z tym można stwierdzić, że aktualny stan prawny jest niewystarczający dla pełnej i efektywnej realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego, co jednocześnie potwierdza zasadność postulatu wdrożenia nowych norm GSAW[637] do krajowego porządku prawnego.

3.6. Atrybuty normatywne wykonywania funkcji audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych

W świetle dokonanej analizy nieodzowne wydaje się przeprowadzenie pogłębionej refleksji dogmatycznej odnośnie wykonywanej w jednostkach s.f.p. funkcji audytu wewnętrznego[638]. Przyjmując zasadność takiego kierunku rozważań, w niniejszym podrozdziale skoncentrowano się na pytaniu, jaki jest obecny kształt normatywny statuujący pozycję ustrojową dla pełnionej przez audytora wewnętrznego funkcji. Rozważania te stanowią próbę analizy statusu prawnego audytora wewnętrznego oraz aktualnego systemu jego atrybutów normatywnych z uwzględnieniem ich normatywnej ewolucji.

W związku z tym prowadzony dyskurs rozszerzono o cechy dotyczące zawodu audytora wewnętrznego oraz jego aktualnego statusu prawnego w kontekście pełnionej roli[639]. Podjęto także próbę systematyzacji atrybutów, które powinny charakteryzować audytora wewnętrznego, w perspektywie obowiązujących regulacji prawnych, dla których źródłem są aktualnie przede wszystkim regulacje Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej także: Uofp z 2009 r.)[640]. Posiłkowo, kwestie audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p. regulują także inne ustawy (w szczególności

[635] Ministerstwo Finansów, *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego* z 27.09.2024 r., https://www.gov.pl/web/finanse/plan-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego, dostęp: 05.10. 2025 r.; Ministerstwo Finansów, *Diagnoza stanu audytu wewnętrznego w Polsce z 11.12.2023 r.*
[636] Ibidem.
[637] M. Piołunowicz, Nowe Standardy Audytu Wewnętrznego, z 2023 r…, op. cit., s. 3-14.
[637] Instytut Audytorów Wewnętrznych, bd., *9 stycznia 2025 roku wchodzą w życie nowe Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego*, https://www.iia.org.pl/aktualnosci/9-stycznia-2025-roku-wchodza-w-zycie-nowe-globalne-standardy-audytu-wewnetrznego, dostęp: 07.10.2025 r.
[638] Por. K. Winiarska, Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego…, op. cit., s. 81. oraz E.J. Saunders, *Kontrola wewnętrzna w bankowości*, Warszawa 1996, s. 25-27.
[639] T. Kiziukiewicz, Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej [w:] Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce, red. K. Winiarska, Szczecin 2014, s. 17.
[640] W odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 z późn. zm.).

o rachunkowości (dalej także: UoR)[641]), które w niektórych kwestiach mają charakter *lex specialis* względem ogólnych regulacji prawa finansowego. Dodatkowo uwzględnić należy również akty prawa powszechnie obowiązującego, o charakterze sektorowym.

Nadto, niebagatelną rolę w rzeczonej tematyce odgrywają profesjonalne standardy przygotowane przez międzynarodowe i krajowe organizacje zrzeszające audytorów wewnętrznych. Co prawda nie posiadają one *per se* mocy powszechnie obowiązującego prawa, jednak na mocy art. 273 ust. 1 Uofp[642], audyt wewnętrzny prowadzi się zgodnie z obowiązkowymi *„Standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych"* ogłaszanymi przez Ministra Finansów (dalej także: Standardy IIA lub Standardy),[643] będącymi implementacją Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Uściślając, w niniejszym opracowaniu skoncentrowano się na analizie regulacji dotyczących audytora wewnętrznego jako podmiotu realizującego niezależną i obiektywną działalność, której podstawowym celem jest wspieranie ministra lub kierownika jednostki w sprawnym osiąganiu założonych celów oraz realizacji powierzonych zadań (art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r.), poprzez systematyczną ewaluację funkcjonowania systemu kontroli zarządczej oraz pełnienie funkcji o charakterze doradczym[644].

W literaturze przedmiotu można odnaleźć szczegółowe opisy atrybutów normatywnych odnoszących się do cechy, właściwości lub wartości, uznawanej za oczekiwaną albo wymaganą w określonym ujęciu normatywnym. Dla celów niniejszej

[641] Ustawa o rachunkowości (dalej: UoR) kształtuje atrybuty normatywne audytora wewnętrznego przede wszystkim pośrednio, głównie poprzez definiowanie przedmiotu jego badania oraz wymaganych kompetencji w obszarze sprawozdawczości finansowej. Jednak najważniejszy wpływ UoR na atrybuty audytora wewnętrznego dotyczyjego kompetencji zawodowych. Przykładowo poprzez definiowanie tzw. „poprawności" systemu: UoR określa zasady (politykę) rachunkowości, sposób prowadzenia ksiąg, wymogi sprawozdawczości finansowej oraz, co kluczowe, zasady działania systemu kontroli wewnętrznej związanej z procesem księgowym. UoR kształtuje pośrednio normatywne atrybuty kompetencji, ponieważ audytor wewnętrzny, oceniając adekwatność i skuteczność kontroli wewnętrznej w obszarze finansowym, musi odnosić się do wzorca. Tym wzorcem są właśnie zapisy UoR. Aby móc rzetelnie ocenić, czy system kontroli zapewnia wiarygodność sprawozdań finansowych, audytor musi bowiem posiadać głęboką i aktualną wiedzę z zakresu UoR. Tym samym ustawa ta normatywnie kształtuje jeden z kluczowych atrybutów audytora - kompetencje. Poza tym art. 4 UoR nakłada na kierownika jednostki odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym za wdrożenie i skuteczność systemu kontroli wewnętrznej. W tym kontekście audyt wewnętrzny jest narzędziem kierownika do weryfikacji, czy ta odpowiedzialność jest właściwie realizowana. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).

[642] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

[643] Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. W sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28), dalej także: Komunikat z 12.12.2016 r.

[644] J. Mielczarek, *Skuteczna kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, Samorząd Terytorialny 2020, nr 12, s. 45-57.

analizy atrybut[645] normatywny[646] rozumie się jednak jako prawnie zdefiniowany i wymagany warunek (podmiotowy lub ustrojowy), którego spełnienie jest konieczne do prawidłowego i skutecznego wykonywania przez audytora wewnętrznego jego ustawowych funkcji. Ponadto, w tym zakresie należy dokonać zasadniczego rozróżnienia dogmatycznego: atrybuty normatywne to nie cechy osobowościowe (jak uczciwość[647]), lecz gwarancje proceduralne i ustrojowe (jak niezależność) oraz wymogi kwalifikacyjne (jak biegłość[648]), które ustawodawca ustanowił jako warunek legalności i skuteczności działań audytora wewnętrznego w sektorze publicznym.

Atrybuty normatywne zawodu audytorów wewnętrznych stanowią prawne gwarancje, by audytorzy wewnętrzni mogli skutecznie wypełniać swoje role w ogólnych procesach zarządzania, specjalistycznego zarządzania ryzykiem czy wspierania systemu kontroli w jednostkach. Przykładem *par excellence* są niezależność[649] i obiektywizm[650], które stanowią kluczowe cechy zawodu audytora wewnętrznego. Są to warunki konieczne do zachowania integralności, rzetelności i wiarygodności całego spektrum czynności audytowych. Wymogi te nie stanowią kwestii subiektywnych preferencji, lecz wynikają z formalnie ustanowionych zasad etycznych[651] oraz, co istotniejsze, wprost

[645] Atrybuty audytora wewnętrznego są nierozerwalnie związane z atrybutami audytu wewnętrznego rozumianymi wedle pojęć określonych przez ministerstwo, tj. zgodność, skuteczność, użyteczność i wydajność., Ministerstwo Finansów, *Webinarium z cyklu jubileuszowego: Atrybuty funkcji audytu wewnętrznego cz. 7 (6 października 2022 r.),* z 14.10.2022 r., https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-webinarium-z-cyklu-jubileuszowego-atrybuty-funkcji-audytu-wewnetrznego-cz-7-6-pazdziernika-2022-r2, dostęp: 10.06.2025 r.

[646] Normatywny- oznacza: ustalający obowiązujące normy albo podlegający normom lub przez nie określony. Hasło *„normatywny”*, Encyklopedia, Wydawnictwo Naukowe PWN, https://sjp.pwn.pl/slowniki/normatywny.html, dostęp: 10.06.2025 r.

[647] P. Szulin, 4.2. Kontrola to czy audyt? [w:] Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring - kontrola - audyt, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp 25.10.2025 r.

[648] Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (IIA) jako *soft law*, wymaga ją w s.f.p. wykonywania zadań z biegłością i należytą starannością. Przykładowo Standardy 1200 i 1210 obejmują posiadanie przez audytorów niezbędnej wiedzy, umiejętności i kompetencji (w tym np. znajomosc i ryzyka oszustw i podstaw IT). Jeśli zespół audytowy nie posiada wymaganych kompetencji, zarządzający audytem musi pozyskać zewnętrzne wsparcie merytoryczne (1210.A1) lub odmówić wykonania zadania doradczego (1210.C1). Standardy 1200 i 1210. Wymagają one wykonywania zadań z biegłością i należytą starannością, co obejmuje posiadanie przez audytorów niezbędnej wiedzy, umiejętności i kompetencji (w tym znajomości ryzyka oszustw i podstaw IT).

[649] Przykładowo pkt.6 Załącznika karty audytu wewnętrznego w Generalnej Dyrekcji Ochrony Środowiska mówi: „*Audyt wewnętrzny obejmuje czynności o charakterze zapewniającym i doradczym. Podstawowe znaczenie mają czynności o charakterze zapewniającym. Działania o charakterze doradczym mogą być wykonywane, o ile ich cel i zakres nie naruszają zasady obiektywizmu i niezależności audytora wewnętrznego”.,* Zarządzenie Nr 30 Generalnego Dyrektora Ochrony Środowiska z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego w Generalnej Dyrekcji Ochrony Środowiska (Dz. Urz. GDOŚ z 2011 r. Nr 1, poz. 11).

[650] Zob. także: J. Mielczarek, *Jak zatrudnić audytora w JST*, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp 25.10.2025 r.

[651] Przykładowo poprzez Zarządzenie Nr 35 Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego z dnia 11 kwietnia 2018 r. wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego oraz Kodeksu Etyki Audytora Wewnętrznego w Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego (Dz. Urz. ABW z 2018 r. poz. 18).

z norm prawnych (np. art. 282 Uofp), które *expressis verbis* definiują charakter działań audytora wewnętrznego. Można zatem wskazać tezę, iż atrybuty te dzielą się na dwie podstawowe kategorie:

1. Atrybuty gwarancyjne (ustrojowe i proceduralne): niezależność i obiektywizm, stanowiące normatywne zabezpieczenie dla realizacji funkcji weryfikacyjnych i zapewniających.
2. Atrybuty kompetencyjne (kwalifikacyjne): biegłość i należyta staranność zawodowa, stanowiące normatywne zabezpieczenie dla realizacji funkcji merytorycznych (doradczych i optymalizacyjnych).

W odniesieniu do atrybutów gwarancyjnych, w celu należytego sprawowania np. funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8) czy funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3), audytor wewnętrzny zobowiązany jest działać w sposób niezależny i obiektywny, gwarantując, iż formułowane rekomendacje opierają się na udokumentowanych faktach oraz obiektywnych analizach[652]. Audytor wewnętrzny jest bowiem zobowiązany do poszanowania zasad niezależności i obiektywizmu, wynikających zarówno z Uofp, jak i ze standardów zawodowych, aby jego oceny były niepodważalne i wolne od jakichkolwiek wpływów zewnętrznych[653]. Obiektywizm, definiowany jako unikanie subiektywizmu i kierowanie się dowodami *in abstracto*, bezpośrednio wpływa na wartość dowodową ustaleń audytu wewnętrznego. Jednocześnie brak obiektywizmu może stanowić podstawę zakwestionowania wyników audytu wewnętrznego, także w płaszczyźnie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Niezależność w tym kontekście oznacza, iż audytor wewnętrzny nie uczestniczy w bieżących procesach operacyjnych i strategicznych danej jednostki, co zapewnia mu autonomię w zakresie planowania czynności audytorskich, ich przeprowadzania oraz

---

[652] Słownik w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów podaje: *„Bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z pełną wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich osądów w prawach audytu opiniom innych osób."* Ponadto ten sam komunikat podając interpretację Standardu 2420 mówi: *„Dokładne informacje są wolne od błędów i zniekształceń, wiernie odzwierciedlają fakty. Obiektywne informacje są rzetelne i bezstronne; wynikają z wyważonej i dokonanej bez uprzedzeń oceny wszystkich związanych z zadaniem faktów i okoliczności. Jasne informacje są logiczne i łatwe do zrozumienia; unikają niepotrzebnego języka technicznego (żargonu zawodowego) i zawierają wszystkie ważne informacje dotyczące zadania. Zwięzłe informacje dotyczą przedmiotu zadania, nie zawierają niepotrzebnych wywodów, nadmiernych szczegółów, powtórzeń i rozwlekłości. Konstruktywne informacje są przydatne audytowanemu i organizacji, i w razie potrzeby prowadzą do usprawnień*.", Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

[653] Szczególnie Standard 1110.

redagowania stosownych raportów[654]. Jest to zatem gwarancja ustrojowa. Obiektywizm natomiast obliguje audytora wewnętrznego do opierania się na udokumentowanych faktach i rzeczywistym kontekście sytuacyjnym, z wyłączeniem subiektywnych ocen, gdyż *„Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób. Problemy dotyczące obiektywizmu muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, zadania, działalności audytu wewnętrznego i jego pozycji w strukturze organizacji"*[655]. Jest to zatem gwarancja proceduralna (metodologiczna).

Ilustracją podjętych rozważań są wyniki badań empirycznych przeprowadzonych przez J. Przybylską, J. Trebeckiego, W. Rydzaka w 2020 r. Analiza wyników tych badań[656] pozwala na ocenę, w jaki sposób niezależność i obiektywizm są postrzegane przez samych audytorów wewnętrznych. Rezultaty przytoczonych badań równocześnie umożliwiają zidentyfikowanie potencjalnych czynników ryzyka, które mogą zagrażać niezależności i obiektywizmowi w praktyce audytorskiej. Mianowicie, pomimo deklarowanego przywiązania do wartości niezależności i obiektywizmu, wyniki wskazują na pewne czynniki, które mogą stanowić praktyczne zagrożenie dla ich zachowania. Należą do nich presja ze strony kierownictwa lub innych interesariuszy oraz ewentualne zarzuty ze strony osób kontrolowanych[657].

Można zatem stwierdzić, iż niezależność i obiektywizm są postrzegane przez audytorów wewnętrznych jako fundamentalne wartości. Jednak w praktyce zachowanie owych wartości może być utrudnione przez różnorodne czynniki[658]. Powyższe ustalenia stanowią dowód, że same normatywne gwarancje (np. art. 282 Uofp z 2009 r.) mogą okazać się niewystarczające, jeśli nie są wsparte kulturą organizacyjną i silną pozycją

---

[654] Standard IIA 1130.C1 głosi, że *„Audytorzy wewnętrzni mogą świadczyć usługi doradcze także w zakresie działań operacyjnych, za które byli uprzednio odpowiedzialni"*, ale nie w bieżącej działalności operacyjnej i strategicznej. Ponadto we Wprowadzeniu do Standardów Komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów czytamy: *„audytor wewnętrzny zobowiązany jest zachować obiektywizm i nie przejmować obowiązków kierownictwa.",* Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

[655] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s.14.

[656] J. Przybylska, J. Trebecki, W. Rydzak, *Skuteczna komunikacja w audycie*…, op.cit., s. 11- 26.

[657] Zagadnienie niezależności zostało również odnotowane przez Ministerstwo Finansów w „*Podsumowaniu sprawozdań komitetów audytu z realizacji zadań w 2024 r."* gdzie wskazano, iż kluczową wadliwością systemową jest powierzanie komórce audytu wewnętrznego (KAW) zadań o charakterze zarządczym, prowadząc do konfliktu interesów i naruszając zasadę niezależności. Zidentyfikowano przypadki, gdy KAW powierzono zadania *„koordynacji procesu samooceny kontroli zarządczej i koordynacji opracowania projektu oświadczenia Ministra o stanie kontroli zarządczej w kontekście wystąpienia konfliktu interesów".* Taka praktyka wskazuje na lukę w normatywnym rozgraniczeniu kompetencji., Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie sprawozdań komitetów audytu z realizacji zadań w 2024 r.*, Warszawa, czerwiec 2025, s.4.

[658] Ibidem.

ustrojową audytora wewnętrznego. Projektowane wzmocnienie ochrony audytorów (omawiane w pkt 3.3 pracy) jest zatem potrzebną odpowiedzią na ten zdiagnozowany deficyt praktyczny.

Podobnie w kontekście Modelu 3 Linii (dawniej: Modelu Trzech Linii Obrony) IIA[659], atrybuty niezależności i obiektywizmu audytora wewnętrznego stanowią *ratio legis* jego pozycji jako trzeciej linii. Niezależność, rozumiana jako brak zależności od kierownictwa operacyjnego i bezpośrednia odpowiedzialność przed organem nadzorczym, implikuje z kolei obiektywizm, czyli bezstronną postawę w ocenie procesów i systemów organizacyjnych. Te komplementarne atrybuty uprawniają audytora wewnętrznego do przeprowadzania niezależnej oceny adekwatności i efektywności systemów kontroli zarządczej oraz procesów zarządzania ryzykiem, w tym mechanizmów ochrony majątku. Niezależność chroni integralność procesu audytowego przed nieuprawnionymi wpływami, gwarantując obiektywne wnioski i rekomendacje. W konsekwencji, funkcja prewencyjna (f6) audytora wewnętrznego w zakresie ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom jest ściśle powiązana z jego niezależną i obiektywną perspektywą. To właśnie te atrybuty umożliwiają audytorowi identyfikację i ocenę ryzyk z dystansu, wolnego od bieżących presji operacyjnych, oraz formułowanie obiektywnych opinii i zaleceń, mających na celu usprawnienie mechanizmów kontrolnych i wzmocnienie ochrony aktywów organizacji. Zatem, w Modelu 3 Linii, niezależność i obiektywizm audytora wewnętrznego stanowią warunek konieczny dla realizacji jego funkcji w zakresie zapewnienia, doradztwa i monitorowania.

W obrębie atrybutów gwarancyjnych uwidacznia się wiodąca rola niezależności organizacyjnej, która stanowi normatywną gwarancję zaufania do sposobu działania audytora wewnętrznego. Obowiązujące Standardy audytu wewnętrznego wskazują na dwa zasadnicze aspekty niezależności: niezależność o charakterze organizacyjnym oraz niezależność w odniesieniu do realizowanego zadania audytowego[660]. Wedle założeń normatywnych oznacza to, że dla urzeczywistnienia niezależności, audytor wewnętrzny w s.f.p. powinien posiadać adekwatne umocowanie w strukturze organizacyjnej

[659] The Institute of Internal Auditors (IIA), Model Trzech Linii IIA: Aktualizacja modelu Trzech Linii Obrony, lipiec 2020, s.2-10. https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-polish.pdf, dostęp: 08.10.2025.

[660] Por. np. Standard 1110- Niezależność organizacyjna, 1120 - Indywidualny obiektywizm, 1130 - Naruszenie niezależności lub obiektywizmu. Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy, passim.*

jednostki[661], której emanacją jest bezpośrednia podległość kierownikowi jednostki (art. 278 ust. 1 Uofp) oraz aprobata rocznego planu audytu wewnętrznego[662] (opierającego się na dogłębnej analizie ryzyka i uwzględniającego w harmonogramie strategiczne cele jednostki).

Należy jednak zaznaczyć, że art. 278 ust. 1 Uofp z 2009 r. (podległość kierownikowi) stanowi formalną gwarancję organizacyjnego wyodrębnienia audytu wewnętrznego od pozostałych komórek jednostki. Jednakże, jak wykazano w kolejnych częściach opracowania, ta sama norma (w powiązaniu z art. 280 Uofp z 2009 r.) jest jednocześnie źródłem nieusuwalnej zależności audytora wewnętrznego od tego kierownika. Takie uszeregowanie może w praktyce ograniczać zdolność podległego audytora wewnętrznego do obiektywnej oceny decyzji bezpośredniego przełożonego kierownika jednostki, wpływając na sposób realizacji funkcji (f7) i (f8). Stanowi to przykład kolizji normatywnej, w której przepis ustanawiający formalną gwarancję organizacyjną jednocześnie staje się źródłem zależności ograniczającej obiektywizm audytora wewnętrznego.

Natomiast niezależność w ramach realizacji powierzonego zadania audytowego przede wszystkim opiera się na zagwarantowaniu, iż audytorzy wewnętrzni działają bez jakichkolwiek niedopuszczalnych nacisków lub nieuprawnionych wpływów w odniesieniu do delimitacji zakresu przedmiotowego audytu, sporządzania sprawozdań z jego rezultatów oraz metodyki przeprowadzania czynności badawczych[663]. W tej perspektywie na uwagę zasługuje problematyka związana z zapewnianiem transparentności działania jednostki, w ramach systemu kontroli zarządczej i ładu organizacyjnego[664] np. poprzez funkcję monitorowania, informowania i raportowania (f2).

Oznacza to, że audytorzy wewnętrzni powinni dysponować autonomią metodyczną pozwalającą na swobodny dobór technik i metod audytu zgodnych ze standardami. Tym bardziej, że audytorzy wewnętrzni są zobowiązani do przekazywania swoich konkluzji i rekomendacji w sposób obiektywny i bezstronny, wolny od ryzyka cenzury lub wywierania presji[665]. Przykładowo, Standard 1110.A1 stanowi, że w przypadku próby

[661] Wyrok WSA w Warszawie z 21.10.2021 r., III SA/Wa 1148/21, LEX nr 3344844.
[662] M. Nagórek, T. Kosicki, *Zmiana planu audytu wewnętrznego bez pisemnego ustalenia pomiędzy audytorem a kierownikiem JST*, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp 25.10.2025 r.,
[663] Wyrok Sądu Okręgowego w Zielonej Górze z 4.10.2016 r., IV Pa 92/16, LEX nr 2150399.
[664] W szczególności: Standard 1100 Niezależność i obiektywizm, 1110 - Niezależność organizacyjna, 2010 - Planowanie, Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit ., szczególnie s.14-20.
[665] Por. Orzeczenie RKO z 11.09.2012 r., RIO.XII.53-22/2012, Biul.NDFP 2012, nr 4, poz. 3.

ingerencji w zakres, metodykę lub wyniki audytu wewnętrznego, kierownik komórki audytu wewnętrznego ma obowiązek poinformowania kierownika jednostki lub organu nadzorczego o zaistniałej sytuacji. Audytorzy wewnętrzni, realizując wspierającą funkcję doradczą (fl), zobligowani są bowiem konsekwentnie dążyć do zachowania obiektywizmu podczas wykonywania swoich zadań, koncentrując się na ustaleniach faktycznych oraz ich analizie w świetle kryteriów audytowych, z wyłączeniem ocen subiektywnych[666].

Przechodząc do atrybutów kompetencyjnych (kwalifikacyjnych), należy wskazać, iż odczytać je można z zasad ogólnych zawartych w Standardach oraz w opisie kompetencji audytorów wewnętrznych. W pierwszej kolejności należy jednak odróżnić od nich obiektywizm jako bezstronną postawę intelektualną audytora wewnętrznego. Obiektywizm jako atrybut gwarancyjny oznacza zdolność do dokonywania ocen opartych wyłącznie na dowodach i kryteriach audytu, natomiast bezstronność stanowi jego element etyczny i praktyczny, wyrażający się w unikaniu kierowania się własnym interesem oraz unikaniu konfliktów interesów[667].

Warto zaznaczyć, że niezależność i obiektywizm nie mogą być utożsamiane z izolacją audytora wewnętrznego od działalności jednostki, ponieważ audytor wewnętrzny musi pozostawać w kontakcie z procesami organizacyjnymi, zachowując przy tym bezstronność oraz wolność od wpływów, a nie dystansować się od jej działalności[668]. Niemniej jednak, odpowiedzialność za ukształtowanie pozycji audytora wewnętrznego w strukturze jednostki oraz zachowanie atrybutów odrębności i niezależności należy do kierownika jednostki, na którym ciąży imperatyw stworzenia adekwatnych warunków do nieskrępowanego wykonywania czynności, formułowania bezstronnych opinii oraz prezentowania stanowisk[669]. W płaszczyźnie operacyjnej implikuje to, iż kierownik jednostki ma obowiązek powstrzymania się od angażowania

[666] G. Michalczuk [w:] (red.) J. M. Salachna, M. Tyniewicki, Finanse publiczne. Komentarz, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp 25.10.2025 r., art. 273.
[667] Konflikt interesów- zgodnie z interpretacją Standardu 1120 w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek s.f.p., występuje w sytuacji, gdy audytor wewnętrzny będąc podmiotem interesów pozostających w kolizji, o charakterze zawodowym bądź osobistym, które to interesy mogą skutkować niemożnością obiektywnego i wolnego od stronniczości wykonywania powierzonych mu obowiązków służbowych. Niezależnie od tego, czy dochodzi do zaistnienia faktycznych działań o charakterze nieetycznym, sam fakt wystąpienia konfliktu interesów umniejsza zaufanie do osoby audytora wewnętrznego oraz rzetelności realizowanej przez niego działalności audytorskiej, skutkując koniecznością prewencyjnego wyeliminowania takich sytuacji lub, w razie ich zaistnienia, dokonania ich niezwłocznego ujawnienia jako potencjalnych źródeł ryzyka naruszenia standardów etycznych i zawodowych., Komunikat z 12.12.2016 r.
[668] B.R. Kuc, Kontrola- Kontroling- Audyt 3 w 1 podobieństwa i różnice, Warszawa 2008, s. 374.
[669] Zob. art. 282 i art. 283 Uofp.

audytorów wewnętrznych w procesy operacyjne i strategiczne, co wynika z art. 277 ust. 1 Uofp oraz zasady niezależności audytu[670].

W procesie realizacji funkcji (f3,) podczas ustalania i weryfikacji indywidualnej odpowiedzialności, decydujące znaczenie mają atrybuty kompetencyjne audytorów wewnętrznych, które spełniają wymogi profesjonalne w trzech komplementarnych obszarach: formalnym, kwalifikacyjnym i etycznym[671]. W przypadku braku kwalifikacji, specjalistycznych umiejętności, wiedzy oraz adekwatnej postawy etycznej, realizacja ustawowych obowiązków i zapewnienie weryfikowalności odpowiedzialności (c3) może okazać się wysoce problematyczna lub wręcz niemożliwa. W związku z powyższym, fundamentalne znaczenie przypisuje się wskazanym przez B.R Kuca trzem kluczowym elementom tj.: cechom charakteru, predyspozycjom i wysokiemu poziomowi moralności, z uwagi na to, że budują one zaufanie i szacunek do profesji. Uczciwość samego audytora wewnętrznego jest bowiem warunkiem obiektywizmu i niezależności[672].

Tym bardziej, że wpływ na środowisko pracy (w tym na wybór bezpośredniego przełożonego) audytora wewnętrznego, ma np. system kadencyjności, wynikający z regulacji dotyczących wyboru burmistrzów, starostów czy marszałków. W konsekwencji, kadencyjność może wpływać na zmiany w relacjach dotyczących odpowiedzialności w danej jednostce i sposób postrzegania audytora wewnętrznego[673]. W tym, często niestabilnym środowisku istotne są zatem także umiejętności w zakresie komunikacji i kompetencje psychologiczne audytorów wewnętrznych[674].

Należy także podkreślić, że w obowiązujących regulacjach prawnych oraz standardach zawodowych audytu wewnętrznego, wymogi normatywne determinują konieczność posiadania przez audytora wewnętrznego określonych atrybutów podmiotowych, wśród których kluczowe znaczenie przypisuje się biegłości zawodowej tj. wiedzy (tzw. kompetencjom twardym[675]) oraz należytej staranności zawodowej, którą

[670] M. Tatoj, Polityka w zakresie audytu…, op. cit., s. 371.
[671] B.R. Kuc, *Audyt wewnętrzny- teoria i praktyka*, Warszawa 2002, s. 255-257.
[672] Ibidem.
[673] ECIIA, *How to Implement the Global Internal Audit Standards in the European Public Sector? Practical Guidance,* 2024, s. 3-9. https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2024/11/Summary-How-to-implement-the-GIAS-in-the-european-public-sector.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.
[674] A. Słomczyńska, *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID-19*…, op. cit., s.156.
[675] R. Wojciechowski, *Komentarz do ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu* [w:] P. Zapadka (red.), Prawo obrotu pieniężnego. Komentarz, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 10.06.2025 r., art. 8.

determinują cechy osobiste, etyczne i umiejętności komunikacyjne, niezbędne dla prawidłowego wykonywania czynności audytowych[676].

Biegłość zawodowa, definiowana w opisie kompetencji oraz w Standardzie 1210, kładzie nacisk na obligatoryjność posiadania przez audytorów wewnętrznych adekwatnej wiedzy, umiejętności oraz innych kompetencji, które są niezbędne do należytego i efektywnego wykonywania powierzonych im obowiązków służbowych. Należy przy tym podkreślić, iż biegłość zawodowa stanowi fundamentalny atrybut podmiotowy, będący gwarancją komplementarnej znajomości obowiązujących standardów i zasad audytu wewnętrznego oraz, co kluczowe, znajomości obowiązujących regulacji prawnych, zasad rachunkowości, standardów audytu oraz specyfiki działalności jednostki audytowanej, umożliwiającej skuteczną diagnozę i ocenę zidentyfikowanych ryzyk oraz mechanizmów kontroli wewnętrznej.

Konstytutywnym, a zarazem komplementarnym atrybutem pozostaje również należyta staranność zawodowa, określona np. w Standardzie 1220, gdzie audytor wewnętrzny jest zobowiązany do zachowania standardu rzetelności i kompetencji, który powinien odpowiadać poziomowi staranności i umiejętności, jakiego zasadnie oczekuje się od profesjonalnie przygotowanego i wykwalifikowanego praktyka. Należyta staranność zawodowa rodzi obowiązek postępowania przez audytora wewnętrznego w określony sposób. Zadaniem audytora wewnętrznego jest między innymi uwzględnienie adekwatnego zakresu planowanych procedur audytowych oraz złożoności przedmiotu audytu; ocena efektywności i adekwatności systemów nadzoru, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej; analiza prawdopodobieństwa materializacji istotnych nieprawidłowości, nadużyć finansowych lub niezgodności z obowiązującymi przepisami prawa, jak również wyważona ocena relacji nakładów poniesionych a potencjalnych korzyści wynikających z przeprowadzonych interwencji audytowych. Finalnym rezultatem dochowania należytej staranności powinno być zapewnienie, iż przeprowadzone czynności audytowe przynoszą wartość dodaną, a ich korzyści przewyższają koszty ich realizacji[677].

Determinanty atrybutów podmiotowych, które obligatoryjnie powinien posiadać audytor wewnętrzny w podmiotach s.f.p., kształtowały się w różny sposób w perspektywie historycznej. Należy przy tym podkreślić, iż atrybuty gwarancyjne (niezależność,

[676] B. Jagura, *1.3. Wykształcenie i kompetencje* [w:] B. Jagura, B. Makowicz (red.), Systemy zarządzania zgodnością. Compliance w praktyce, Warszawa 2020, LEX/el., dostęp: 20.10.2025 r.
[677] Ministerstwo Finansów, Podręcznik Audytu Wewnętrznego w Polsce…, op.cit., s. 17.

obiektywizm) stanowią normatywny warunek skuteczności funkcji weryfikacyjnych (f3, f8) i prewencyjnych (f6). Z kolei atrybuty kompetencyjne (biegłość, staranność) są normatywnym warunkiem skuteczności funkcji merytorycznych, takich jak wsparcie doradcze (f1), ocena ryzyka (f4) czy optymalizacja procesów (f7). Nie można bowiem „doradzać" (f1) ani „optymalizować" (f7) nie posiadając biegłości (wiedzy), ani „oceniać ryzyka" (f4) bez należytej staranności. Należy w tym miejscu podkreślić, iż owe atrybuty gwarancyjne (niezależność, obiektywizm) stanowią normatywny warunek skuteczności funkcji weryfikacyjnych (f3, f8) i prewencyjnych (f6).

KWALIFIKACJE AUDYTORA		
Ustawa **o zmianie ustawy** **o finansach publicznych** (Dziennik Ustaw 2001, Nr 102, poz. 1116 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 1 stycznia 2002 r. **ustawa uchylona**	**Ustawa** **o finansach publicznych** (Dziennik Ustaw 2005, Nr 249, poz. 2104 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 30 czerwca 2005 r. **ustawa uchylona**	**Ustawa** **o finansach publicznych** (Dziennik Ustaw 2009, Nr 157, poz. 1240 z późniejszymi zmianami) obowiązywanie od 27 sierpnia 2009 r. **ustawa obowiązująca**
Art. 35k. Audytorem wewnętrznym może być osoba, która: 1) ma obywatelstwo polskie, 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych, 3) nie była karana za przestępstwo popełnione z winy umyślnej, 4) posiada wyższe wykształcenie, 5) złożyła z pozytywnym wynikiem egzamin przed Komisją Egzaminacyjną, zwaną dalej «Komisją».	Art. 58. Audytorem wewnętrznym może być osoba, która: 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego; 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych; 3) nie była karana za przestępstwo popełnione umyślnie; 4) posiada wyższe wykształcenie; 5) złożyła z pozytywnym wynikiem egzamin przed Komisją Egzaminacyjną, zwaną dalej „Komisją".	Art. 286. 1. Audytorem wewnętrznym może być osoba, która: 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych; 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe; 4) posiada wyższe wykształcenie; 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego: a) jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered

		Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub b) złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych. 2.Za praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa w ust. 1 pkt 5 lit. d, uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu, związanych z: 1)przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego; 2)realizacją czynności w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), o którym mowa w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej

		Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131); 3)nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623).

Tabela 6. Wymagania ustawowe wobec audytora wewnętrznego w jednostkach finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy o zmienia ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2001, Nr 102, poz.1116 z późn. zm.); Ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2005, Nr 249, poz.2104 z późn zm.); Ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2009, Nr 157, poz.1240 z późn. zm.)

Dlatego też w niniejszym opracowaniu przyjęto ujęcie chronologiczne, umożliwiające prześledzenie kierunków i dynamikę zmian normatywnych wymogów kwalifikacyjnych względem kandydatów na audytorów wewnętrznych w jednostkach s.f.p. Prezentuje je zestawienie normatywnych wymogów kwalifikacyjnych, w Tabeli 6. Rzeczona tabela ujmuje regulacje zawarte w trzech kluczowych aktach prawnych: Ustawie z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (dalej także: Uofp 2001 r.)[678], Ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (dalej także: Uofp 2005 r.)[679] oraz aktualnie obowiązującej Ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[680], ze szczególnym uwzględnieniem odpowiednio art. 35k, art. 58 oraz art. 286 tych aktów.

Pierwotna regulacja (implementująca audyt wewnętrzny w 2001 roku), ustalała najmniej restrykcyjne wymagania kwalifikacyjne. Przykładem jest art. 35k[681] Uofp z 2001 r., który stanowił, że nadanie statusu audytora wewnętrznego wymagało łącznego spełnienia następujących przesłanek: posiadania obywatelstwa polskiego, pełnej zdolności do czynności prawnych, korzystania z pełni praw publicznych, niekaralnością za przestępstwo umyślne, jak również posiadania dyplomu ukończenia studiów wyższych oraz złożenia z rezultatem pozytywnym egzaminu przed Komisją Egzaminacyjną. Nadto, przepisy intertemporalne, umożliwiały w ciągu pierwszych

[678] Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, (Dz.U. z 2001 r. nr 102, poz. 1116 z późn. zm.), która dotyczyła ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148, z późn. zm.).
[679] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.)
[680] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
[681] Uofp z 2001 r.

trzech lat od daty jej wejścia w życie wykonywanie zawodu audytora wewnętrznego osobom posiadającym co najmniej roczne doświadczenie zawodowe w obszarze kontroli lub audytu, z jednoczesnym czasowym wyłączeniem wymogu złożenia egzaminu.

Analiza dogmatyczna art. 35k Uofp z 2001 r. prowadzi do wniosku, że pierwotny kształt normatywny atrybutów kompetencyjnych miał charakter minimalny i ograniczony do elementarnych przesłanek formalnych. Redukował on znaczenie pojęcia *„biegłość"* do posiadania dowolnego wykształcenia wyższego oraz przejściowo, rocznego doświadczenia w kontroli. Tak ukształtowany, minimalny próg wymagań był wystarczający jedynie dla realizacji funkcji kontrolnych (zgodności z prawem), lecz stanowił obiektywną barierę normatywną dla realizacji funkcji doradczych (f1) oraz funkcji wsparcia zarządzania ryzykiem (f4), co potwierdza tezę (h1) o ich ówczesnej nieadekwatności.

Następna Ustawa o finansach publicznych z 2005 r.[682], wprowadziła modyfikacje w katalogu obligatoryjnych wymogów. Utrzymano warunki dotyczące: posiadania pełnej zdolności do czynności prawnych, korzystania z pełni praw publicznych, niekaralności za przestępstwo umyślne oraz posiadania wyższego wykształcenia. Co istotne, zmianie uległo natomiast kryterium obywatelstwa, które zostało rozszerzone o obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA)- strony Umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym[683].

Z kolei art. 286 Uofp z 2009 r. ustanowił najbardziej kompleksowy i restrykcyjny system kwalifikacji audytorów wewnętrznych, obejmujący zarówno wymogi formalne, jak i materialne. Zgodnie bowiem z art. 286 tej Ustawy, od audytora wewnętrznego wymaga się posiadania obywatelstwa państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Niezmiennie obligatoryjne pozostaje posiadanie pełnej zdolności do czynności prawnych oraz korzystanie z pełni praw publicznych. Jednak, w odniesieniu do wymogu niekaralności, ustawodawca zaostrzył kryterium precyzując, iż kandydat nie może być prawomocnie skazany za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. Ponadto, wymagane jest posiadanie wyższego wykształcenia oraz spełnienie co najmniej jednego z alternatywnych warunków dotyczących kwalifikacji zawodowych. Warunki te obejmują legitymowanie się jednym

[682] Uofp z 2005 r.
[683] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:european_free_trade_association, dostęp: 10.11.2025 r.

z uznanych certyfikatów (m.in. CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA, CFA)[684]; złożenie z wynikiem pozytywnym egzaminu na audytora wewnętrznego w latach 2003-2006; posiadanie uprawnień biegłego rewidenta, bądź też posiadanie udokumentowanej dwuletniej praktyki zawodowej w obszarze audytu wewnętrznego oraz legitymowanie się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w tejże dziedzinie. W Uofp z 2009 r. zdefiniowano również pojęcie praktyki w zakresie audytu wewnętrznego, wskazując na udokumentowane wykonywanie czynności związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego bądź nadzorem nad tymi czynnościami, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż połowa etatu.

Ewolucja od art. 35k Uofp z 2001r. do art. 286 Uofp z 2009r. jest szczególnie zauważalna, bowiem w Uofp z 2009 r. wyraźnie rozszerzono zakres zadań audytu wewnętrznego m.in. o obligatoryjną ocenę (f8) i zarządzanie ryzykiem (f4), podnosząc normatywne wymagania względem atrybutów kompetencyjnych (biegłości). Dostrzegalna jest w tym procesie tendencja ustawodawcy do poszerzania katalogu kryteriów, zwiększania nacisku na posiadanie specjalistycznych kwalifikacji zawodowych oraz konkretyzacji warunków dotyczących doświadczenia praktycznego. Przedmiotowe zmiany wskazują na zasadne działanie ustawodawcy zmierzające do podniesienia normatywnych podstaw dla standardów wykonywania audytu wewnętrznego, co niewątpliwie podkreśla ich znaczenie dla zagwarantowania prawidłowości i efektywności gospodarowania środkami publicznymi.

Podsumowując powyższe rozważania, należy stanowczo zaznaczyć, iż atrybuty normatywne dla pełnionej przez audytora wewnętrznego funkcji w s.f.p. (konstytuowane w Uofp i Standardach) stanowią fundament etyki zawodowej i profesjonalizmu. Nadto, przestrzeganie obligatoryjnych atrybutów, takich jak niezależność i obiektywizm, ma decydujące znaczenie dla umacniania zaufania publicznego względem profesji audytora wewnętrznego oraz zapewnienia *„wartości dodanej”* dla jednostki[685].

[684] Mowa jest o jednym z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA); podanych w Komunikacie nr 1 Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2011 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 1, poz. 6).

[685] M. Wojtysiak-Kotlarski, M. Gurbała, *Audyt wewnętrzny a wartość przedsiębiorstwa*, Gazeta SGH 2005, nr 210, Warszawa 2005, podano za: *B.R. Kuc, Kontrola- Kontroling- Audyt*…, op.cit., s. 376.

Umiejętności audytorów wewnętrznych stanowią bowiem podstawę efektywnego funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p. w Polsce[686].

Jednocześnie istotne jest zapewnienie optymalnych kompetencji dla całego zespołu audytowego, zarówno przy udziale ekspertów zewnętrznych jak i wewnętrznych, ponieważ oprócz wiedzy i umiejętności twardych[687] w praktyce zawodowej równie istotne okazują się być umiejętności miękkie, tj. np. zdolność do precyzyjnego i skutecznego komunikowania się, w tym także umiejętność prowadzenia rozmów[688] np. w celu uzyskania informacji o wrażliwym charakterze). Z tego względu audytor wewnętrzny powinien także posiadać kompetencje w zakresie zarządzania konfliktami i łagodzenia napięć w środowisku pracy[689]. W kontekście procedury oceny ryzyka, audytor wewnętrzny jest bowiem zobowiązany do wykazywania się szczególną czujnością w razie zaobserwowania jakichkolwiek symptomów działalności noszącej znamiona nadużycia, błędów, zaniedbań, nieefektywności, nieskuteczności podejmowanych działań, jak również potencjalnych konfliktów interesów[690].

Z perspektywy jurydycznej, poszczególne atrybuty zawodu audytora wewnętrznego nie funkcjonują w izolacji, ponieważ zachodzą między nimi złożone relacje współzależności. Na przykład, niezależność i obiektywizm (atrybuty gwarancyjne) stanowią *conditio iuris* dla wiarygodności opinii i wniosków poaudytowych. Z kolei kompetencje i staranność zawodowa (atrybuty kompetencyjne) są podstawą uniknięcia odpowiedzialności prawnej za błędy. W strukturze atrybutów tego zawodu dostrzegalna jest również pewna hierarchia, ponieważ istotną rolę pełni

[686] M. Tatoj, *Polityka w Zakresie Audytu Wewnętrznego Jednostek Sektora Polskich Finansów Publicznych a Wspomaganie Zarządzania w Kształtowaniu Wyników Jednostek*, Katowice 2014, s. 372.
[687] Określonych w przepisach prawnych *lex generalis* i lex *specialis.*
[688] Umiejętności komunikacyjne, choć nie są atrybutami w ścisłym sensie, mają kluczowe znaczenie w pracy audytora. Jak wskazują J. Przybylska, J. Trebecki i W. Rydzak, są one najczęściej wymienianą cechą pożądaną u audytorów, a budowanie zaufania stanowi podstawową funkcję komunikacji. Autorzy podkreślają wagę oceny kompetencji komunikacyjnych w procesie gromadzenia, przetwarzania i przekazywania informacji. Braki w tym zakresie mogą wynikać z obaw przed reakcją odbiorców, dyskomfortu osobistego oraz braku umiejętności wystąpień publicznych, zwłaszcza przed mediami. Badanie, koncentrujące się na kompetencjach audytorów wewnętrznych, potwierdza ich świadomość znaczenia atrybutów zawodowych, ale ujawnia też trudności w ich praktycznym zachowaniu, m.in. presję interesariuszy, lęk przed konsekwencjami działań i problemy komunikacyjne. Wysoka jakość audytu i zaufanie do zawodu wymagają ciągłego doskonalenia kompetencji w zakresie etyki, niezależności, poufności i komunikacji., J. Przybylska, J. Trebecki, W. Rydzak, *Skuteczna komunikacja w audycie*…, op.cit.
[689] Instytut Audytorów Wewnętrznych, Poradnik 1120-1: Indywidualny obiektywizm, s.5, Poradnik 2060- 1: Składanie sprawozdań kierownictwu wyższego szczebla i radzie, s. 55, https://www.iia.org.pl/sites/default/files/poradniki_pl_all_2013.pdf, dostęp:25.10.2025 r.
[690] E.I. Szczepankiewicz, *Zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego według standardów zachodnich,* Monitor Rachunkowości i Finansów 2005, nr 1, s. 52.

niezależność i obiektywizm, jawiące się jako *principium*, bez którego pozostałe atrybuty tracą swoją doniosłość prawną i rację bytu.

Niedochowanie atrybutów normatywnych stanowiących o funkcji audytora wewnętrznego w s.f.p. może rodzić poważne konsekwencje prawne[691]. Mogą one obejmować odpowiedzialność dyscyplinarną (np. pozbawienie uprawnień zawodowych), odpowiedzialność cywilną wobec jednostki lub osób trzecich, a w sytuacjach kwalifikowanych również odpowiedzialność karną np. za czyny związane z nierzetelnym sporządzeniem dokumentacji audytowej. Ponadto, naruszenie powyższych norm może skutkować sankcjami administracyjnymi ze strony właściwych organów nadzoru.

Warto zauważyć, że programy zapewnienia i doskonalenia jakości stanowią instrument służący zapewnieniu spójności praktyki audytu wewnętrznego z postanowieniami Kodeksu Etyki[692] oraz obowiązującymi Standardami. W tej mierze, literatura wskazuje na istotność wewnętrznego przekonania audytora wewnętrznego co do rzetelności konstruowanych przez niego planów, a także jakości ich sporządzenia, szczególnie w kontekście sytuacji konfliktu interesów[693], uniemożliwiającej dokonywanie obiektywnych i profesjonalnych osądów[694]. Projektowanie planu audytu wewnętrznego powinno zatem uwzględniać ryzyko potencjalnych lub rzeczywistych konfliktów interesów, uprzedzeń oraz stronniczości. Przykładowym zabezpieczeniem przed wystąpieniem opisanych problemów może być planowanie audytu wewnętrznego w taki sposób, aby prowadzenie działań audytowych było dokonywane przez pracowników innego działu niż ten który podlega (lub podlegał) audytorowi wewnętrznemu w części operacyjnej[695]. W razie wystąpienia takich sytuacji kierownik jednostki powinien oczekiwać złożenia odpowiedniego sprawozdania, które pomogłoby

---

[691] G. Michalczuk, *Standardy audytu wewnętrznego* [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp 25.10.2025 r., art. 273.

[692] Kodeks Etyki znajduje się w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. W sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

[693] „*Konflikt* interesów *to sytuacja, gdy audytor wewnętrzny jako osoba obdarzona zaufaniem, ma sprzeczne interesy zawodowe lub osobiste. Takie sprzeczne interesy mogą utrudniać audytorowi wykonywanie obowiązków w bezstronny sposób. Konflikt interesów istnieje nawet wtedy, gdy nie dochodzi do żadnych nieetycznych lub niewłaściwych działań. Może tworzyć wrażenie niestosownego zachowania, podważając zaufanie do audytora wewnętrznego, działalności audytu wewnętrznego i całego zawodu.",* Poradnik Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA 1120- 1, Indywidualny obiektywizm, s.5. https://www.iia.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Poradnik_1000.1_2060.1_cz.I.pdf, dostęp: 10.06.2025

[694] OECD, *Performance auditing in Poland: Best practices*…, op. cit., s.44.

[695] Zob. np. Zarządzenie nr 57/2022 Burmistrza Miasta Chojnice z dnia 25.04.2022 r., Załącznik do Zarządzenia nr 57 Burmistrza Miasta Chojnice z dnia 25.04.2022 r. Księga Procedur Audytu Wewnętrznego, https://bip.miastochojnice.pl/656.html?file=14871, dostęp 25.10.2025 r. s. 4.

rozwiązać zaistniały konflikt[696]. Jako, że audyt wewnętrzny stanowi integralną część mechanizmów organizacyjnych jednostki oczekuje się, że audytorzy wewnętrzni będą zachowywać elastyczność metod działania, przy jednoczesnym nieprzekraczaniu granic niezależności oraz właściwej współpracy z kierownictwem jednostki w celu zapewnienia adekwatnego poziomu kontroli[697].

Przeprowadzona analiza ewolucji normatywnej atrybutów kompetencyjnych pełnionej przez audytora funkcji (art. 286 Uofp) pozwala postawić tezę o ich formalnej adekwatności, jednak dogłębne badanie praktyk stosowania rzeczonego prawa ujawnia istotne wyzwania aplikacyjne. Dostrzeżone wątpliwości nie podważają jednak poprawności samej konstrukcji normatywnej. Problematyka ta ogniskuje się wokół dwóch kluczowych zjawisk: wyzwań w sferze praktycznego utrzymania kompetencji oraz barier o charakterze aplikacyjnym w dostępie do możliwości pełnienia funkcji audytora wewnętrznego w s.f.p. (w tzw. dostępie do zawodu). Należy bowiem rygorystycznie rozróżnić ewentualną wadliwość samej konstrukcji normy prawnej *de iure* od niedostatków w jej implementacji *de facto*, które to nie przesądzają o nieadekwatności tej pierwszej, lecz świadczą o dysfunkcjach systemowych lub czynnikach zewnętrznych.

W pierwszej kolejności należy wskazać na obserwowalne w praktyce niedostateczne gwarancje systemowe dla utrzymania i rozwoju atrybutu biegłości zawodowej. Jakkolwiek Ministerstwo Finansów realizuje szereg istotnych przedsięwzięć harmonizujących (np. poprzez Program „Wiedza i Umiejętności = Kompetencje" czy dzięki opracowaniu modelu kompetencyjnego MK@W[698] oraz Arkusza Quality@w)[699], to działania te, w świetle analiz zewnętrznych, wydają się wciąż niewystarczające w sferze praktycznej koordynacji. W Raporcie OECD wprost wskazano bowiem, iż Centralna Funkcja Harmonizacyjna (CHF) *„nie koordynuje systemu szkoleń i certyfikacji zapewniających włączanie nowych kadr audytu wewnętrznego i ich ciągłego*

[696] Akademia Leona Koźmińskiego, *Jakie są cele audytu wewnętrznego?*, Ekonomia i Finanse, https://www.kozminski.edu.pl/pl/review/audyt-wewnetrzny-cele-rodzaje-i-znaczenie-audytu, dostęp: 10.06.2025 r.
[697] Zob. The Institute of Internal Audit, *Strengthen Your Core*, https://www.theiia.org/en/resources/topics/audit-practice/, dostęp: 25.10.2025 r.
[698] Ministerstwo Finansów, *Model kompetencyjny osób prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, https://www.gov.pl/web/finanse/model-kompetencyjny-osob-prowadzacych-audyt-wewnetrzny-w-jednostkach-sektora-finansow-publicznych, dostęp: 15.06.2025 r.
[699]Ministerstwo Finansów, *Realizacja Progr@mu w 2024 roku*, z 08.01.2025 r., https://www.gov.pl/web/finanse/realizacja-progrmu-w-2024-roku, dostęp: 15.06.2025 r.

kształcenia zawodowego"[700]. Ów Zarzut formułowany w Raporcie OECD dotyczy jednak nie tyle wadliwości ram normatywnych *sensu stricto* (które w art. 286 Uofp statuują wymóg biegłości), ile niedostatków w sferze zarządczo-organizacyjnej po stronie organu odpowiedzialnego za harmonizację.

Brak systemowej koordynacji w zakresie obligatoryjnego rozwoju zawodowego audytora wewnętrznego sprawia, iż normatywny atrybut biegłości (art. 286 Uofp) staje się w praktyce trudny do pełnej weryfikacji. Znajduje to potwierdzenie w danych empirycznych: średni wymiar doskonalenia zawodowego audytorów wewnętrznych (ok. 56 godzin rocznie)[701] oraz fakt, iż około jedna piąta badanych poświęcała na szkolenia mniej niż 20 godzin rocznie[702], każą z ostrożnością oceniać realną możliwość zapewnienia odpowiednich kompetencji w obliczu dynamicznie rosnących wymagań, zwłaszcza postulowanego przez OECD przejścia na audyt efektywności[703].

Podobne wyzwania aplikacyjne w Raporcie OECD [704] widoczne są w obszarze kompetencji technologicznych, ponieważ audytorzy w praktyce ograniczają się do podstawowych aplikacji biurowych, co w dobie cyfrowej transformacji finansów publicznych świadczy o istotnym deficycie kompetencyjnym i narzędziowym[705]. Jednak należy podkreślić, iż art. 286 Uofp statuuje ogólny atrybut biegłości i należytej staranności, nie precyzując *expressis verbis* wymogów technologicznych. Wydaje się to rozwiązaniem normatywnie poprawnym, albowiem ustawa nie powinna kazuistycznie regulować narzędzi, które podlegają dynamicznej ewolucji. Tym samym, choć ramy prawne formalnie legitymizują funkcję optymalizacji (f7), obserwowalny jak w praktyce brak rozwoju kompetencji technologicznych[706], co w praktyce ogranicza potencjał tej funkcji. Dysonans ten nie świadczy jednak o wadliwości normy kompetencyjnej, lecz o problemach natury aplikacyjnej w dostosowaniu narzędzi technicznych do wymogów normy.

---

[700] Jak wskazano w Raporcie informacyjnym OECD pt. Centralna Funkcja Harmonizacji *„Wzmocnienie istniejących mechanizmów szkolenia i podnoszenia świadomości menedżerów różnego szczebla zarządzania, aby pomóc im zrozumieć i konsekwentnie stosować uznany na arenie międzynarodowej model trzech linii w całym sektorze publicznym.",* s.14., OECD, 22PL22 - *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego,* Raport informacyjny…, op.cit., s. 7, 14.

[701] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana*…, op.cit., s. 87.

[702] Ibidem.

[703] OECD, *Performance auditing in Poland: Best practices*…, op.cit., s.42-45.

[704] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana* …, op.cit., s. 88-89.

[705] Ibidem.

[706] Por. A. Skoczylas-Tworek, *Polski system publicznej kontroli wewnętrznej i audytu na tle krajów Unii Europejskiej - problemy i wyzwania*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica 2013, nr 279, s. 57- 68. https://dspace.uni.lodz.pl/xmlui/bitstream/handle/11089/5500/04-skoczylas.pdf?sequence=1, dostęp 04.02.2025.

Drugim, fundamentalnym przejawem istotnej dysfunkcji, tym razem o charakterze rynkowo-organizacyjnym, jest problem z naborem kadr. Analizy OECD[707] wskazują na alarmujące deficyty kadrowe - blisko 40% respondentów w administracji centralnej stwierdziło, że „*obecna liczba audytorów wewnętrznych jest niewystarczająca, aby spełnić oczekiwania kadry kierowniczej"*[708]. Problem ten, jawi się jako konsekwencja czynników zewnętrznych wobec normy kompetencyjnej, głównie o charakterze ekonomicznym i organizacyjnym. Potwierdzenie tej tezy znaleźć można wprost w sprawozdawczości Ministerstwa Finansów[709], w której pojawia się konstatacja, iż obowiązek prowadzenia audytu staje się obecnie normą iluzoryczną.

W 2024 roku aż *„12 jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego nie wywiązało się z tego obowiązku"*, a jako przyczyny wskazano wprost *„brak zainteresowanych audytorów podjęciem pracy na etacie w jednostce"* [710]. Jest to klasyczny przykład normy prawnej, która jest formalnie obowiązująca, lecz faktycznie okazuje się w pewnym zakresie bezskuteczna z uwagi na brak pozaustawowych mechanizmów zachęt (np. płacowych). Wadliwość leży tu zatem nie w samej definicji atrybutów (art. 286 Uofp), lecz w braku komplementarnych regulacji systemowych (np. pragmatyk służbowych), czyniących dany zawód atrakcyjnym na rynku pracy.

Dowodem *implicite* na przyznanie przez samego ustawodawcę, iż obecne mechanizmy dostępu do zawodu generują problemy praktyczne, jest procedowana nowelizacja ustawy o finansach publicznych[711]. Projekt ten, będący odpowiedzią na analizy m.in. NIK[712] i OECD[713], przewiduje bowiem restytucję egzaminu państwowego organizowanego przez KSAP. W Ocenie Skutków Regulacji wprost wskazano, że celem

---

[707] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana*…, op.cit.

[708] Ibidem, s. 85 oraz Rządowe Centrum Legislacji, Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw. Ocena Skutków Regulacji, Ministerstwo Finansów, 24.04.2025 r., s.2 https://www.zpp.pl/storage/library/2025-04/06f38251a243dbc10631c04a17d4ab4e.pdf

[709] W celu oceny gwarancji niezależności audytorów wewnętrznych, Ministerstwo Finansów w dniach 23.10-17.11.2015 r. przeprowadzono badanie ankietowe w 58 jednostkach administracji rządowej (zwrot: 90%). Analiza objęła regulacje wewnętrzne i czynniki praktyczne wpływające na niezależność audytu. Ponad 80% respondentów wskazało, że karta audytu określa podległość oraz niezależność funkcjonalną. Jednocześnie w ponad 30% jednostek brakowało uregulowań dotyczących przeciwdziałania próbom ograniczania niezależności audytorów., Ministerstwo Finansów, *Zapewnienie niezależności audytora wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji w jednostce*, Warszawa 2016, s.8-9.

[710] Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie sprawozdań komitetów audytu z realizacji zadań w 2024 r.*, Warszawa, czerwiec 2025, s.13.

[711] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, UD100*, dostęp: https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12397355, dostęp: 25.11.2025 r.

[712] Naczelna Izba Kontroli (NIK), *NIK o wykorzystaniu środków publicznych przez beneficjentów Funduszu Sprawiedliwości (zapis konferencji prasowej)* z 27.05.2025 r. https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/beneficjenci-funduszu-sprawiedliwosci.html, dostęp: 10.10.2025 r.

[713] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana*…, op.cit.

tej zmiany normatywnej jest *„zwiększenie dostępności do zawodu audytora wewnętrznego.”*[714] Podejmowana interwencja legislacyjna koncentruje się zatem na eliminacji barier wejścia do zawodu, co potwierdza, że dotychczasowy model aplikacyjny okazał się niewystarczający. Ustawodawca nie zmienia tu jednak istoty atrybutu biegłości, lecz modyfikuje ścieżkę jego formalnego poświadczania, co potwierdza, iż interwencja ma charakter organizacyjny, a nie merytoryczno-normatywny.

Podsumowując analizę normatywnych aspektów zawodu audytora wewnętrznego, warto zaznaczyć, iż pozwoliła ona na wyodrębnienie dwóch kluczowych kategorii atrybutów, których normatywnym źródłem są przepisy Uofp z 2009 r. oraz implementowane na mocy art. 273 Uofp z 2009 r. wiążące Standardy. Po pierwsze, są to atrybuty gwarancyjne (niezależność i obiektywizm), określone m.in. w art. 282 Uofp, które tworzą wystarczające normatywne instrumentarium dla realizacji funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3), co wspiera hipotezę (h3). Po drugie, atrybuty kompetencyjne (biegłość i należyta staranność). Jak wykazano, ich ewolucja normatywna (od art. 35k ustawy z 2001 r. do art. 286 Uofp z 2009 r.) unaocznia konsekwentne działanie ustawodawcy, zmierzające do podniesienia wymogów kwalifikacyjnych audytorów i rozszerzenia zadań przypisanych instytucji audytu wewnętrznego. Zaktualizowany kształt powyższych unormowań zdaje się istotnie wspierać hipotezy (h4) i (h7), dowodząc, iż ramy prawne w zakresie kompetencji podmiotu są co do zasady adekwatne dla efektywnej realizacji funkcji ryzyka (f4) i optymalizacji (f7). Wykazane wcześniej dysfunkcje aplikacyjne (np. braki szkoleniowe, technologiczne czy kadrowe) nie stanowią bowiem, w świetle tej analizy, o wadliwości samych norm *de iure* (art. 286 Uofp z 2009 r.), lecz o niedostatkach w innych sferach, mających *de facto* wpływ na *praxis* ukonstytuowanych atrybutów normatywnych.

Reasumując należy także zaznaczyć, iż poczyniona analiza ujawniła fundamentalny dla prowadzonych rozważań dysonans, który można określić jako strukturalny, ponieważ ustawodawca wyposażył audytora wewnętrznego (jako podmiot) w silne i, jak dowiedziono, wystarczające atrybuty gwarancyjne i kompetencyjne, jednocześnie nie wyposażył samej instytucji audytu wewnętrznego

[714] Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*. Ocena Skutków Regulacji, Ministerstwo Finansów, 24.04.2025 r., s. 7-8, 13, https://legislacja.gov.pl/docs//2/12397355/13125218/13125219/dokument715252.docm, dostęp: 09.06.2025r.

w równie adekwatne ramy merytoryczne dla realizacji jej pozostałych, kluczowych zadań.

Prowadzi to do sytuacji prawnej, w której adekwatnie ukształtowane dla audytorów wewnętrznych kompetencje i gwarancje ustrojowe, wspierając hipotezy (h3), (h4) oraz (h7), napotykają na strukturalne luki merytoryczne w normatywnym ujęciu funkcji doradczej (h1), prewencyjnej (h6) i w ramach oceny kontroli zarządczej (h8). Ta ostatnia dysfunkcja, potwierdzająca zasadność falsyfikacji hipotezy (h8), znajduje potwierdzenie również w analizach zewnętrznych, w tym w postulatach Raportu OECD, wskazujących na pilną potrzebę transformacji polskiego modelu audytu zorientowanego na zgodność w kierunku audytu efektywności[715], dla którego obecne ramy oceny kontroli zarządczej (f8) pozostają niewystarczające.

Taki stan prawny w pełni potwierdza hipotezę główną (H) o niewystarczalności całości obecnych regulacji. Należy przy tym podkreślić, iż - co stanowi kluczową konkluzję niniejszego podrozdziału - owa niewystarczalność nie wynika bynajmniej z wadliwych atrybutów normatywnych samego zawodu (te bowiem są ukształtowane adekwatnie), lecz z braku koherentnego i kompletnego unormowania kluczowych funkcji (przedmiotu) badanej instytucji.

3.7. Audyt wewnętrzny w perspektywie jego funkcji i celów - analiza efektywności (skuteczności) i wystarczalności (adekwatności) unormowań dotyczących audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce

Dotychczasowa analiza, przeprowadzona w poprzednich podrozdziałach pracy (pkt. 3.1-3.6), pozwoliła na doprecyzowanie ram badawczych niniejszego opracowania. Szczegółowej analizie poddano aspekty normatywne audytu wewnętrznego (pkt 3.2 pracy) oraz ich kontekst międzynarodowy (pkt. 3.3 pracy), a także regulacje wynikające z Ustawy o finansach publicznych (pkt 3.4 pracy). Analizę dopełniła ocena normatywnych i historycznych aspektów Standardów IIA (pkt 3.5 pracy) oraz próba zdefiniowania kluczowych atrybutów normatywnych zawodu audytora wewnętrznego (pkt 3.6 pracy). Powyższe rozważania uznano za nieodzowne, zarówno dla dalszej (empirycznej) części wywodu jak i względem założeń przyjętych w niniejszym podrozdziale teoretycznym.

[715] OECD, *Performance Auditing in Poland- best practices*…, op.cit., s. 44-50.

Jednocześnie warto podkreślić, iż waga prowadzonych rozważań wykracza poza ramy czysto teoretyczne. Zdiagnozowanie ewentualnych niespójności lub nieadekwatności normatywnych ma znaczenie praktyczne, szczególnie w kontekście potwierdzonych informacji o trwających pracach legislacyjnych nad nowelizacją Uofp z 2009r., obejmujących również materię audytu wewnętrznego. Niniejsza analiza staje się zatem nie tylko realizacją celu naukowego, ale również głosem w dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji, dostarczając uzasadnienia i argumentów na rzecz konkretnych postulatów *de lege ferenda*.

Dlatego też, w tej części opracowania podjęto próbę oceny spójności systemowej i celowościowej badanych instytucji. Określone ramy teoretyczne, koncentrujące się na formalnym i instytucjonalnym wymiarze audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, okazały się bowiem konieczne i kluczowe, aczkolwiek niewystarczające dla ostatecznej weryfikacji głównej hipotezy badawczej. Z tego względu w niniejszym podrozdziale (3.7) ujęto zasadniczą, teoretyczną część dysertacji, w której rozważania prowadzone są od analizy formalno-dogmatycznej do analizy funkcjonalnej i celowościowej.

Konieczność przyjęcia takiego kierunku rozważań wynika wprost z zasadniczej wątpliwości badawczej, zasygnalizowanej już w literaturze przedmiotu. Jak bowiem wykazały m. in. badania autorstwa A. Skoczylas-Tworek,[716] nie zachodzi prosta korelacja między stopniem formalizacji systemu publicznej kontroli wewnętrznej a efektywnością rządzenia (GE)[717]. Powyższe ustalenie stanowi istotne wyzwanie dla intuicyjnego założenia, jakoby samo istnienie sformalizowanych ram normatywnych, których analizę przeprowadzono w podrozdziałach (3.1) - (3.6), automatycznie przekładało się na wyższą jakość rządzenia. Jak słusznie skonstatowano, nie sam fakt formalizacji, lecz mierzalna skuteczność instrumentów i narzędzi kontroli, ich faktyczna implementacja oraz zdolność do adaptacji, determinują rzeczywisty poziom efektywności[718].

Ustalenia te stanowią dla niniejszej rozprawy wartość szczególną, którą uwzględniono w toku badań, albowiem wskazują one na potencjalną, immanentną wadliwość samej konstrukcji normatywnej. Skoro sformalizowany system nie generuje

[716] A. Skoczylas-Tworek, *Polski system publicznej kontroli wewnętrznej i audytu na tle krajów Unii Europejskiej - problemy i wyzwania*…, op.cit., s. 57- 68.
[717] Wskaźnik efektywności administracji publicznej (ang. *government effectivness*) GE, opracowany przez D. Kaufmann, M. Mastruzzi. *Governance Matters IV: New Data, New Challenges*, The World Bank 2005, s. 2- 6, https://www.academia.edu/72790754/1_Governance_Matters_IV_New_Data_New_Challenges.
[718] Ibidem.

oczekiwanych skutków *in praxis* w postaci efektywności[719], należy postawić tezę, iż jego struktura może być wewnętrznie niespójna lub nieadekwatna względem postawionych przez ustawodawcę celów. Powyższe ustalenie potwierdza konieczność przejścia od analizy formalnej[720], którą przeprowadzono w poprzedniej części rozprawy, do analizy funkcjonalnej[721].

W poprzedniej części uznano za zasadne przyjęcie perspektywy historyczno-dogmatycznej w badaniu ewolucji regulacji prawnych w zakresie audytu wewnętrznego. Takie podejście miało na celu szczegółowe ustalenie zakresu problematyki związanej z normatywnymi aspektami audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p. Precyzyjne zdefiniowanie spektrum zagadnień wynikało zarówno z konieczności identyfikacji pierwotnego *ratio legis,* kształtowanego w kolejnych zmianach legislacyjnych; jak i z potrzeby ustalenia kontekstu niezbędnego dla uprawnionego sformułowania ostatecznych konkluzji rozprawy.

Natomiast w niniejszym podrozdziale pracy (3.7) dokonano szczegółowej weryfikacji poczynionych uprzednio ustaleń. Przyjęta perspektywa badawcza skupiona została na elementach określonych w *„matrycy korelacji normatywnych"*. Rozważania ujęte w podrozdziałach 3.7.1 do 3.7.5 pracy w pierwszej kolejności wykazują niemożliwość *impossibilitas dogmatica* realizacji anglosaskich instrumentów audytu wewnętrznego, tj. wspierającej funkcji doradczej (f1) oraz funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4). Dopiero w podrozdziale 3.7.6 pracy, dokonano analizy funkcji prewencyjnej (f6) i wykazano, w jaki sposób zidentyfikowana dysfunkcja instrumentów wspierającej funkcji doradczej (f1) oraz funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) prowadzi wprost do systemowej niewydolności w zakresie (c6). Należy zauważyć, że ma to szczególne znaczenie w kontekście prawa finansowego, które zgodnie z polską tradycją jest *sensu stricto* prawem mienia publicznego. Oznacza to, iż cel (c6) - ochrona majątku - nie jest jednym z wielu równorzędnych celów systemu, jak (c1) - (c5), (c7) - (c8), lecz stanowi *de facto* podstawę całego systemu kontroli i audytu wewnętrznego w polskim s.f.p. Wynika to z faktu, że wszystkie te instytucje istnieją na mocy tego, że istnieje mienie publiczne, które wymaga ochrony.

[719] Tezę tę wydają się wzmacniać wyniki badań D. Kaufmann, M. Mastruzzi, którzy wykazali, że istnieje silny związek przyczynowy między jakością instytucjonalną a dochodami mieszkańców., D. Kaufmann, M. Mastruzzi. *Governance Matters IV: New Data, New Challenges…*, op.cit., s. 3.
[720] M. Możdżeń-Marcinkowski, 4. Uzasadnienie „nieempirycznego" przedmiotu pracy w kontekście przedmiotu nauk prawnych [w:] J. Ołówek (red.), Sygnalizowanie naruszeń prawa w administracji publicznej. Studium prawne, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.
[721] S. Rozmaryn, Z teorii badań i prac prawno-porównawczych, Państwo i Prawo 1966, z. 3, s. 398 -399.

Przy czym, o ile analiza historyczna, właściwa dla podrozdziałów 3.1-3.6 pracy, pozwoliła na ustalenie *ratio legis*, o tyle obecna analiza (3.7) skupiona została na *ratio iuris*, rozumianym jako dogmatyczna spójność i celowościowa adekwatność norm w ramach obowiązującego prawa, co umożliwiło ustalenie kontekstu niezbędnego dla sformułowania ewentualnych postulatów *de lege ferenda*.

Wnioski wynikające z przeprowadzonej w tym miejscu szczegółowej analizy dogmatyczno-prawnej są istotne dla całości rozprawy, gdyż umożliwiają one ostateczną weryfikację hipotez cząstkowych (h1) - (h8) na poziomie teoretycznym. Sformułowane konkluzje zostaną następnie, w kolejnym, finalnym rozdziale badawczym skonfrontowane z wynikami przeprowadzonych badań empirycznych.

W ten sposób w dysertacji zrealizowano pełny, dwuetapowy model badawczy. Niniejszy podrozdział (3.7) odpowiada bowiem na pierwszą część głównego pytania badawczego, analizując wystarczalność, czyli adekwatność, konstrukcji normatywnej i odpowiadając na pytanie, czy prawo jest *de iure* zdolne do realizacji celów. Natomiast w rozdziale czwartym odpowiedziano na drugą część tego pytania, analizując skuteczność bądź efektywność, tych norm w celu ustalenia czy prawo *de facto* te cele realizuje.

Dopiero synteza obu tych etapów, a więc teoretycznej analizy wystarczalności norm przeprowadzonej w podrozdziale 3.7 pracy oraz empirycznej weryfikacji ich skuteczności dokonanej w rozdziale 4, pozwoli na udzielenie ostatecznej, pełnej odpowiedzi na główne pytanie badawcze (C): *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego, są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”*.

3.7.1. Wspierająca funkcja doradcza (f1)

Rozważania dogmatyczne nad celem (c1), zdefiniowanym jako wspieranie ministrów i kierowników jednostek, wymagają w pierwszej kolejności precyzyjnej identyfikacji komplementarnych norm, które statuują tę funkcję w systemie finansów publicznych w Polsce. Jednakże należy zaznaczyć za doktryną, że zadania doradcze audytu wewnętrznego, pozbawione są definicji legalnej, ale są definiowane *per exclusionem* jako zadania inne niż zapewniające[722]. Taka negatywna definicja

[722] L. Opioła, T. Skica, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz [w:] W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, wyd. 3, 2019, Legalis, dostęp: 01.11.2025 r., art. 272, Nb 6.

ustawowa rodzi zasadnicze wątpliwości względem adekwatności normatywnej, gdyż zdaje się pozostawiać zbyt szeroki margines interpretacyjny dla określania zakresu realizacji wspierającej funkcji doradczej (f1).

Niemniej, Standardy IIA[723] precyzują, że usługi audytu wewnętrznego obejmują doradztwo i usługi pokrewne. Jednocześnie implikują one relację dwustronną audytora wewnętrznego jako doradzającego oraz poszukującego porady zleceniodawcy, którym w realiach s.f.p. jest kierownik jednostki lub minister. Zadania te, wykonywane zazwyczaj na sprecyzowane zapotrzebowanie, mogą mieć różnorodny charakter (np. formalne zadanie audytowe, opinia, uczestnictwo w zespołach, szkolenia), a ich zakres jest zawsze przedmiotem obligatoryjnego uzgodnienia ze zleceniodawcą[724].

Zasadnicze znaczenie przypisać należy normie celowościowej, wyrażonej *expressis verbis* w art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r. Wyznacza ona *ratio legis* całej instytucji audytu wewnętrznego jako ukierunkowanej na wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań. Niezbędne dopełnienie tej dyrektywy celowościowej stanowi norma kompetencyjna, zrekonstruowana z art. 272 ust. 2 Uofp z 2009 r. Precyzuje ona bowiem, iż realizacja rzeczonego celu (c1) następuje poprzez dwa instrumenty: systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz prowadzenie czynności o charakterze doradczym (f1). Kontekst ten uzupełnia norma instrumentalna (proceduralna) z art. 279 Uofp z 2009 r., która przyznaje audytorowi wewnętrznemu dostęp do informacji niezbędnych dla rzetelnego świadczenia doradztwa[725].

Tak zrekonstruowana podstawa prawna, uzupełniona regulacjami o charakterze *soft law* (Standardy IIA) oraz przepisami wykonawczymi (tj. np. § 22 i nast. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego)[726], tworzy ramę normatywną dla funkcji (f1). Warto zauważyć, iż funkcja ta ma służyć wsparciu realizacji celów nadrzędnych kontroli zarządczej (art. 68 ust. 1 Uofp z 2009 r.)[727], w szczególności w zakresie efektywności i skuteczności działania (art. 68 ust. 2 pkt 2 Uofp z 2009 r.)[728].

---

[723] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit., s. 5.
[724] L. Opioła, T. Skica…, op. cit.
[725] K. Winiarska, *Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia 2017, nr 3 (87), cz. 1, Szczecin s. 55-64, https://doi.org/10.18276/frfu.2017.87/1-11.
[726] Rozporządzenie metodologiczne.
[727] D. Zalewski [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, wyd. 16, Warszawa 2025, Legalis, dostęp 10.10.2025, art. 68.
[728] Definicja (Pkt 6): D. Zalewski przytacza definicję legalną kontroli zarządczej z art. 68 ust. 1 Uofp z 2009 r. - jest to „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy". Cele (Pkt 14-15): Wymienia cele kontroli zarządczej

Istotnym elementem tej funkcji jest proaktywne lub reaktywne dostarczanie analiz i rekomendacji[729]. Przy czym uprawnienie audytora wewnętrznego do podejmowania czynności doradczych zarówno na wniosek kierownika jednostki, jak i z własnej inicjatywy, zostało doprecyzowane w § 22 ust. 1 przywołanego Rozporządzenia metodologicznego.

Aktualna konstrukcja wspierającej funkcji doradczej (f1) jest rezultatem ewolucji, której podstawę stanowiło zakwestionowanie tradycyjnego, historycznego pojmowania audytu. Już w 1941 roku J.B. Thurston postulował rewizję założeń rzeczonej instytucji[730], co znalazło wyraz w definicji IIA z 1947 roku. Określono tam audyt jako podstawę do *„świadczenia konstruktywnego wsparcia kadrze kierowniczej"*[731]. Wydaje się, że już w tej wczesnej definicji IIA zidentyfikować można kluczowe elementy późniejszej funkcji (f1), która w polskim prawie finansowym znalazła wyraz w normie celowościowej art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r.[732] Ten kierunek interpretacyjny potwierdza również polska doktryna, gdyż E. Chojna-Duch ujmuje audyt wewnętrzny jako specyficzny rodzaj kontroli, bazujący na czynnościach doradczych, które są działaniami wspierającymi dla zarządzających[733]. Podobnie C. Paczuła eksponuje doniosłość funkcji (f1)[734]. Cel wspierającej funkcji doradczej (f1) jest zatem historycznie i doktrynalnie klarowny: jest nim obiektywne, oparte na niezależnej analizie, konstruktywne wsparcie zarządcze.

Implementacja celu (c1) następuje m. in. poprzez przywołaną normę § 22 Rozporządzenia metodologicznego. Standardy IIA (np. Standard 2010.C1[735], 2120.C1 i 2120.C2[736]) doprecyzowują ten proces, koncentrując go na optymalizacji zarządzania ryzykiem i generowaniu *„wartości dodanej"*, co jest zbieżne z celami

(zgodność z prawem, skuteczność, wiarygodność sprawozdań, ochrona zasobów, etyka, przepływ informacji, zarządzanie ryzykiem)., op.cit.

[729] Zob. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie wyrok z dnia 27 września 2011 r., sygn. I SA/Rz 470/11, Legalis nr 374329.

[730] D. E. Dooley, *Nothing New Under the Sun?,* The Internal Auditor, XXII, Summer 1965, s. 10.

[731] Dokument zatytułowany był *„Oświadczenie o obowiązkach audytorów wewnętrznych"* (ang. Statements of Responsibilities of the Internal Auditors). Przedruk Oświadczenia: The Institute of Internal Auditing, *Statements of responsibilities of the Internal Auditors*, The Accounting Review 1955, Vol. 30., No. 1. s. 86.

[732] J. Wierzbicki podnosi, że audyt wewnętrzny jest meta-kontrolą, ponieważ bada, czy system kontroli zarządczej jest dobrze zaprojektowany i czy działa (czy jest adekwatny, skuteczny i efektywny)., J. Wierzbicki [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych…, op. cit., art. 272.

[733] E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*…, op.cit., s. 60.

[734] C. Paczuła, *Audyt wewnętrzny w świetle polskiej literatury i badań*, Rachunkowość - Audytor 2004, nr 4 (11), podane za: K. Sawicki, Relacje między kontrolą wewnętrzną, Audytem wewnętrznym, kontrolą zarządczą i rewizją finansową, Szczecin 2013, s. 39-40.

[735] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy…,* op.cit., s.26.

[736] Ibidem, s. 32.

kontroli zarządczej (art. 68 ust. 2 pkt 4 i 7 Uofp z 2009 r.). Jednak, w toku analiza należy też wskazać na dysonans, który stanowi sedno problemu badawczego (p1). Zachodzi on między wymogiem niezależności i obiektywizmu (niezbędnym dla celów z art. 272 ust. 1 Uofp z 2009r.) a jednoczesną, bezpośrednią podległością służbową audytora wewnętrznego względem kierownika jednostki, statuowaną w normie ustrojowej art. 280 Uofp z 2009 r.

Powstaje istotna wątpliwość, czy istniejące gwarancje normatywne są wystarczające do zneutralizowania ryzyka wynikającego z tej podległości. Hipoteza (h1) *a priori* kwestionuje tę wystarczalność. Pierwszą z badanych gwarancji jest § 23 Rozporządzenia metodologicznego, wprowadzający kategoryczny zakaz przejmowania przez audytora wewnętrznego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień zarządczych. Dogłębna analiza ujawnia jednak, że jest to norma nieostra, oparta na klauzuli generalnej. Rodzi to dwojakie, równie destrukcyjne dla celu (c1), ryzyko. Z jednej strony, jest to ryzyko, które zauważono w doktrynie, że audytor wewnętrzny w obawie przed naruszeniem tej normy ograniczy doradztwo (f1) do działań asekuracyjnych, technicznych i pozbawionych realnej wartości dodanej[737]. Z drugiej zaś strony, pojawia się ryzyko, że audytor wewnętrzny, chcąc wykazać przydatność, zbyt głęboko zaangażuje się w procesy, stając się *de facto* współodpowiedzialnym i tracąc obiektywizm[738]. Ta dychotomia i brak precyzyjnych kryteriów rozgraniczających sprawia, że gwarancja z § 23 jest niewystarczająca i sama w sobie stwarza zagrożenie dla realizacji (f1).

Drugą próbą systemowej gwarancji, mającą mitygować dysonans z art. 280, jest instytucja komitetu audytu (unormowana w art. 274 - 276 oraz art. 288 Uofp z 2009 r.)[739], który ma pełnić funkcje doradcze przy ministrze[740]. Należy zauważyć, iż konstrukcja komitetu audytu w polskim porządku prawnym (art. 288 Uofp z 2009 r.) stanowi kolejny

[737] Audytor, działając pod presją może celowo unikać badania trudnych lub złożonych problemów (które mogą kryć poważne nieprawidłowości), aby nie narazić się bezpośrednio kierownictwu lub zechce szybko zakończyć badanie pomijając kluczowe informacje o ryzykach. W efekcie organizacja (lub jej kierownictwo) otrzymuje niepełny lub zafałszowany obraz rzeczywistości, co uniemożliwia jej poznanie prawdy i podjęcie odpowiednich działań., por. Z. Dobrowolski, Rozdział V Problemy Audytu [w:] K. Zając (red.), Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka …, op. cit.

[738] Audytor, działając pod presją, może celowo unikać badania trudnych problemów. Por. Z. Dobrowolski, *Rozdział V Problemy Audytu* [w:] K. Zając (red.), Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka. …, op. cit.

[739] Główne regulacje to art. 288-291 Uofp z 2009r., pośrednie to np. art. 70 tej ustawy, który dotyczy obowiązku składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Komitet audytu w ramach swoich zadań (art. 289 z 2009r.) dokonuje bowiem „przeglądu sprawozdań (...) z oceny kontroli zarządczej".

[740] J. Przybylska, S. Kańduła, I. Bogucka, I. (red.), Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją, Poznań 2024, s. 3-57.

przykład próby implementacji modelu anglosaskiego. W modelu tym, komitet audytu stanowi co prawda organ, któremu audyt wewnętrzny funkcjonalnie podlega, co zapewnia mu niezależny kanał raportowania, będący swoistym „buforem" chroniącym przed naciskami zarządu. Jednak polski ustawodawca w art. 288 Uofp z 2009 r. (co potwierdza F. Grzegorczyk[741]) zdegradował komitet do roli *„zespołu doradczo-opiniodawczego"* działającego przy ministrze. Komitet ten bowiem nie posiada żadnych uprawnień władczych ani nadzorczych nad audytorem[742]. Co kluczowe, przedmiotowa norma w żaden sposób nie narusza ani nie modyfikuje zasady podległości służbowej z art. 280 Uofp z 2009 r.

Wydaje się zatem, że jest to gwarancja poniekąd fasadowa, gdyż nie jest możliwe rozwiązanie fundamentalnego problemu ustrojowego, wynikającego z hierarchicznej podległości, przy pomocy instrumentu merytorycznego jakim jest doradztwo. W praktyce, w sytuacji konfliktu między audytorem wewnętrznym a kierownikiem, komitet może co najwyżej doradzić kierownikowi zmianę stanowiska, lecz nie posiada żadnej kompetencji władczej do ochrony audytora wewnętrznego wbrew woli kierownika, któremu ten audytor służbowo podlega[743]. Jest to zatem norma-gwarancyjna pozbawiona *de facto* skutecznych gwarancji proceduralnych i sankcyjnych.

Ta ocena niewystarczalnych gwarancji znajduje pełne potwierdzenie w badaniach empirycznych, zarówno w zewnętrznych, jak i krajowych. W *„Raporcie informacyjnym"* OECD[744] jako Priorytet I wskazano zalecenie podjęcia działań umożliwiających audytorom wewnętrznym efektywne wykonywanie funkcji doradczej (f1) celem zwiększenia *„wartości dodanej"*. Sam postulat *„umożliwienia"* sugeruje, że obecne ramy prawne mogą nie być wystarczające. W Raporcie ostatecznie sugeruje się dążenie do realizacji wspierającej i proaktywnej funkcji doradczej (co stanowi odpowiedź na zidentyfikowany w założeniach brak wystarczającego wsparcia o charakterze *pro futuro*, w szczególności w odniesieniu do tzw. *„mapowania zapewnienia"*[745]. Ponadto w Raporcie OECD podkreśla się, że wzmocnienie niezależności audytu wewnętrznego

[741] F. Grzegorczyk, *Uwagi o potrzebie prawidłowego uregulowania komitetu do spraw audytu w prawie polskim*, Przegląd Prawa Handlowego 2010, nr 11, s. 39-46.
[742] G. Michalczuk [w:] Finanse publiczne. Komentarz, red. J. M. Salachna, M. Tyniewicki, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., art. 289.
[743] Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Komitet audytu,* https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/komitet-audytu, dostęp: 10.10.2025 r.
[744] OECD, 22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego, Raport informacyjny…, op. cit., s. 5-19.
[745] Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Mapa zapewnienia dla jednostek sektora finansów publicznych*, Warszawa 2020, s. 4- 9, https://www.gov.pl/attachment/0235d534-5260-40ac-acce-235bfdf0dce8, dostęp: 10.10.2025 r.

oraz intensyfikacja wsparcia ze strony komitetów audytu (co potwierdza ich fasadowość) stanowią *conditio sine qua non* dla efektywnego świadczenia usług doradczych (f1)[746].

Wnioski te korespondują z wynikami badań krajowych. Już A. Bartoszewicz i H. Lelusz (2009)[747] identyfikowali zasadniczą lukę systemową w postaci *„braku obligatoryjnego uwzględniania rekomendacji audytorskich"*. W ślad za tym, B. Filipiak i M. Dylewski (2009)[748] wykazali, że raporty z audytu stanowiły wiążącą podstawę do zmian jedynie w 40,4% badanych JST. Obraz ten dopełniają wnioski J.M. Ciaka i G. Vossa (2017)[749], którzy stwierdzili, że *„osoby z najwyższego kierownictwa nie zawsze potrafiły wykorzystać informacje uzyskane w wyniku audytu"*, oraz Sołtyk (2017)[750], który ustalił, że aż 30% audytorów wewnętrznych nie przestrzega zasady niezależności, angażując się w działania operacyjne na życzenie kierownictwa. Przytoczone ustalenia zostały ostatecznie potwierdzone w nowszych badaniach, dokonanych przez A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec (2020)[751], które to wskazywały na fasadowość funkcji audytu wewnętrznego w JST.

Powyższe oceny (OECD) i dane empiryczne są jednak jedynie symptomami. Problem bowiem nie wynika z nieostrych norm (§ 23 Rozporządzenia metodologicznego) czy fasadowych gwarancji (art. 288 Uofp z 2009 r.), ale w nierozwiązywalnym konflikcie pozytywnych norm prawnych. Należy bowiem postawić tezę, iż u podstaw niewystarczalności (h1) leży stworzenie przez ustawodawcę kolizji, gdyż dokonano recepcji anglosaskiego celu audytu wewnętrznego (art. 272 Uofp z 2009 r.) przy jednoczesnym zachowaniu rdzennej, kontynentalnej (post-germańskiej) zasady ustrojowej, jaką jest hierarchiczne podporządkowanie (art. 280 Uofp z 2009 r.). U źródła problemu leży zatem istotna kolizja tkwiąca w samej konstrukcji prawnej statusu audytora wewnętrznego, gdyż prawodawca próbował połączyć w jednym podmiocie dwie ontologicznie sprzeczne role.

---

[746] Problem niskiej świadomości kierownictwa w zakresie kontroli wewnętrznej, wskazany przez respondentów badania OECD (Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce…, op. cit., s. 89), jedynie wzmacnia ten dysonans.
[747] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające racjonalizację gospodarki finansowej w samorządzie gminnym*, Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania…, op. cit.
[748] B. Filipiak, M. Dylewski, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle badań empirycznych*…, op. cit.
[749] J. M. Ciak, G. Voss, *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym - wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrzne*go…, op. cit.
[750] P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym*…, op. cit.
[751] A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny a zasada efektywnego wydatkowania środków publicznych na przykładzie gmin dolnośląskich*, Business Law Journal Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2020, nr 9, s. 2-10.

W tym miejscu konieczne jest przeprowadzenie szczegółowej analizy tej problematyki i zrekonstruowanie z obowiązujących przepisów Uofp z 2009 r., dwóch norm postępowania adresowanych do audytora wewnętrznego, które pozostają w stanie nierozwiązywalnej sprzeczności. Z jednej strony bowiem, pracę audytu wewnętrznego konstytuuje norma wywiedziona z art. 272 Uofp z 2009r., określająca celowościowy nakaz świadczenia obiektywnego, niezależnego i krytycznego doradztwa (f1) celem wspierania kierownika (c1), dotykając tym samym *meritum* (treści) działania audytora wewnętrznego. Z drugiej strony, druga norma, tym razem wywiedziona z art. 280 Uofp z 2009r. w związku z art. 100 K.p.[752] ustanawia ustrojowy nakaz podporządkowania się poleceniom służbowym bezpośredniego przełożonego, którym jest kierownik, regulując tym samym formę podległości w świadczeniu pracy.

Należy wyraźnie podkreślić, że nie występuje w powyższym przykładzie zwykła kolizja norm, możliwa do usunięcia za pomocą reguł kolizyjnych, lecz jest to sprzeczność logiczna *contradictio*. Antynomia ta materializuje się w punkcie styku, jakim jest świadczenie krytycznego doradztwa strategicznego, albowiem postulat niezależności z pierwszej normy jest logicznie nie do pogodzenia z postulatem pełnej podległości służbowej drugiej normy, wobec tego samego podmiotu. Co więcej, analizując ów konflikt na płaszczyźnie prawa konstytucyjnego i administracyjnego[753], należy podnieść, iż norma z art. 280 Uofp z 2009 r. (bezpośrednia podległość) nie jest wyłącznie normą rangi ustawowej. Stanowi ona bezpośrednią emanację konstytucyjnej zasady hierarchicznej budowy aparatu administracji rządowej (por. art. 146 ust. 3 Konstytucji RP).

Należy w istocie zaznaczyć, iż w tym klasycznym, weberowskim modelu zarządu publicznego, opartym na relacji *imperium*, dogmatycznie nie ma miejsca na anglosaską koncepcję *„partnerstwa”*[754]. Tym samym, ustawodawca, wprowadzając art. 272 Uofp z 2009 r., dokonał próby implementacji organu obcego systemowo partnera- wewnątrz struktury ustrojowej, która ze swej konstytucyjnej natury może znać wyłącznie relację przełożony-podwładny, prowadząc do nierozwiązywalnego paradoksu normatywnego.

[752] Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 277 z późn. zm.).
[753] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572 z późn. zm.).
[754] A. Nalazek, 3. Modele kształtowania systemu compliance [w:] A. Nalazek, A. Piskorz-Szpytka, Compliance w spółkach publicznych. Praktyczny przewodnik, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

Konstrukcja prawna, w ramach której ustanowiono podległość służbową audytora wewnętrznego wobec kierownika jednostki w s.f.p., musi być uznana za *a priori* dysfunkcyjną. Stoi ona bowiem w fundamentalnej sprzeczności z aksjomatami teorii nadzoru oraz ugruntowaną dogmatyką prawa handlowego. Zauważyć należy, iż ustawodawca z jednej strony, w art. 272 Uofp z 2009 r., przypisuje audytorowi wewnętrznemu zadania materialnie tożsame z kompetencjami organu nadzorczego (ocena zarządzania, ryzyka, kontroli), które są charakterystyczne dla rady nadzorczej w reżimie korporacyjnym. Z drugiej jednak strony, art. 280 Uofp z 2009 r., tej ustawy ustanawia wprost stosunek hierarchicznego podporządkowania audytora wobec kierownika jednostki, a więc wobec organu de facto zarządzającego, który stanowi główny podmiot poddawany ocenie. Taka konstrukcja prowadzi do poważnej antynomii systemowej, która w praktyce okazuje się trudna do przezwyciężenia. Narusza ona bowiem ugruntowaną w Kodeksie spółek handlowych[755] fundamentalną zasadę ustrojowej odrębności i funkcjonalnej nadrzędności organu nadzoru nad organem zarządzającym. Warto przy tym przypomnieć, iż historia prawa gospodarczego, w tym spektakularne upadki Enronu i Lehman Brothers[756], dowodzi, iż porażki ładu korporacyjnego są wprost pochodną iluzoryczności funkcji kontrolnych (w tym audytu wewnętrznego) oraz ich faktycznej zależności od zarządów, co w wielu przypadkach prowadziło do poważnych konsekwencji systemowych[757]. Przyjęte rozwiązania ustawowe nie odzwierciedlają doświadczeń wynikających z porażek ładu korporacyjnego, skoro zinstytucjonalizowano w sektorze publicznym prawną fikcję nadzoru. Jest to konstrukcja, która systemowo ogranicza możliwość realizacji gwarancji niezależności i obiektywizmu, a więc wartości stanowiących istotę audytu wewnętrznego.

Jednocześnie należy zauważyć, że obowiązkiem kierownika jest realizacja celów z art. 68 Uofp z 2009 r.[758] Sposób ich realizacji (strategia, decyzje zarządcze) leży w sferze jego władzy dyskrecjonalnej - uznania administracyjnego[759]. Funkcja doradcza (f1) audytora wewnętrznego, jeśli ma mieć realną *„wartość dodaną”*, musi dotykać tych

[755] Por. Art. 382. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.).
[756] A. Słomczyńska, *Analysis of selected economic and legal aspects of individual and corporate liability in the context of threatened corporate sanctions and used economic models on the basis of the Lehman Brothers bank case study…, op.cit.*
[757] Ibidem.
[758] D. Zalewski [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz…, op. cit., art. 68.
[759] R. Mańko, Wokół problematyki dyskrecjonalności, Przegląd Prawa Publicznego 2019, nr 5, s. 9-28.

strategicznych, dyskrecjonalnych decyzji. W tym momencie prawodawca zakłada sprzeczność prakseologiczną. Otóż wedle celu z art. 272 Uofp z 2009 r. prawodawca oczekuje, że instrument (audytor wewnętrzny) zadziała w sposób sprzeczny z jego definicją ustrojową ukonstytuowaną w art. 280 Uofp z 2009 r. Ponadto, kierownik audytowanej instytucji, odrzucając takie doradztwo (co empirycznie wykazali Filipiak i Dylewski - tylko 40,4% JST korzystało z wniosków poaudytowych)[760], paradoksalnie nie działa wbrew prawu, lecz wydaje się chronić swoją wyłączną, ustawową i ustrojową kompetencję, a tym samym *de facto* wykonywać normę ustrojową z art. 280 Uofp z 2009 r. w pierwszeństwie przed normą celowościową z art. 272 Uofp z 2009 r.

Wreszcie, na płaszczyźnie prawa pracy, kolizja ta tworzy kolejny problem natury prawnej względem ochrony prawnej audytora wewnętrznego, na co wskazują w doktrynie L. Opioła, T. Skica[761] i G. Gołębiowski[762]. Ochrona audytora wewnętrznego (wynikająca z klauzuli *„sprzeczności z prawem”* w art. 100 § 1 K.p.) jest iluzoryczna. Polecenie zwierzchnika (np. *„proszę się tym nie zajmować”*) dotyczące jego sfery dyskrecjonalnej nie jest *„sprzeczne z prawem”* w rozumieniu art. 100 K.p., gdyż zwierzchnik działa w ramach swoich kompetencji z art. 68 Uofp z 2009 r. Co więcej, w ewentualnym sporze sądowym (np. po zwolnieniu za *„niesubordynację”*[763]) pojawia się poważna trudność dowodowa. Audytor wewnętrzny musiałby bowiem wykazać przed sądem, że jego *„wsparcie”* (f1) było merytorycznie lepsze niż uznaniowa decyzja kierownika (art. 68 Uofp z 2009 r.).

Te wielopłaszczyznowe rozważania są powiązane z badaniami empirycznymi. Ustalenia P. Sołtyka (2017)[764], wskazujące, że 30% audytorów angażuje się w działania operacyjne na życzenie kierownictwa, nie są dowodem dysfunkcji. W świetle powyższych ustaleń, jest to logiczny, legalny i praktyczny sposób rozwiązania tej

---

[760] B. Filipiak, M. Dylewski, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*…, op. cit., s. 39-49.

[761] *„Zgodnie z art. 51 ust. 8 w zw. z art. 50 ust. 1 FinPubU z 2005 r., kierownikowi jednostki lub dyrektorowi generalnemu urzędu podlegali bezpośrednio wszyscy audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostce. W obecnym stanie prawnym wymóg bezpośredniej podległości kierownikowi jednostki został ograniczony do kierownika komórki audytu. Podległość służbowa pozostałych audytorów zatrudnionych w wieloosobowej komórce audytu nie jest obecnie regulowana prawem i w związku z tym może zostać dowolnie ukształtowana przez kierownika jednostki.”,* L. Opioła, T. Skica, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz [w:] W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, wyd. 3, 2019, Legalis, dostęp: 01.11.2025 r., art. 280, Nb 4.

[762] G. Gołębiowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy, Warszawa 2014, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., art. 272, art. 68.

[763] Pracownik nie może odmówić wykonania administracyjnego polecenia przełożonego, jeżeli nie jest ono bezprawne., Wyrok SN z 21.06.1972 r., III PRN 41/72, OSNC 1972, nr 12, poz. 224. LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

[764] P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym*…, op. cit., s. 43-53.

sprzeczności prakseologicznej przez kierownika. Kierownik, *de facto* dokonując wykładni systemowej (preferując normę ustrojową z art. 280 Uofp z 2009 r. nad normę celowościową z art. 272 Uofp z 2009 r.), neutralizuje obcy systemowo instrument, sprowadzając audytora z powrotem do roli podwładnego (art. 280 Uofp z 2009 r., art. 100 K.p.) poprzez wydanie mu poleceń operacyjnych. W konsekwencji, skuteczność (efektywność) funkcji doradczej (f1) bywa w praktyce znacząco ograniczona, a niekiedy traci realny wymiar doradczy w przypadku, w którym audytor wewnętrzy próbuje odnosić się do obszarów strategicznych, pozostających (za wolą kierownika instytucji) w sferze jego dyskrecjonalnych decyzji, a nie bezkonfliktowych, technicznych usprawnień.

Odpowiadając wprost na pytanie (p1) i syntetyzując ustalenia, regulacje są niewystarczające, gdyż adekwatne narzędzia (c1) nie istnieją. Nie istnieją one w obowiązującym stanie prawnym, ponieważ prawodawca wprowadził normę celowościową[765] (art. 272 Uofp z 2009 r.) w sposób prakseologicznie sprzeczny z normami ustrojowymi (art. 280 Uofp z 2009r. i art. 146 Konstytucji RP), normami kompetencyjnymi (art. 68 Uofp z 2009 r.) i normami prawa pracy (art. 100 K.p.). W praktyce stosowanie prawa oznacza to, że normy ustrojowe *de facto* dominują nad normą celowościową, ilekroć wnioski audytora wewnętrznego są sprzeczne z zapatrywaniem przełożonego. Tym samym hipoteza (h1) zostaje w pełni potwierdzona i wykazana jako wniosek znajdujący istotne potwierdzenie w analizie dogmatycznej *lex lata*, którą potwierdzają przywołane wyniki badań empirycznych i diagnozy OECD[766].

3.7.2. Funkcja monitorowania, informowania i raportowania (f2)

Przystępując do analizy celu (c2), odnoszącego się do zapewnienia przejrzystości procesów zarządczych, należy rozpocząć od podkreślenia jego doniosłego znaczenia. Cel (c2) nie jest bowiem jedynie technicznym postulatem zarządczym[767]. Stanowi

---

[765] *„Współczesny audyt wewnętrzny odgrywa doniosłą rolę w bieżącym wspieraniu kadry kierowniczej, świadcząc na jej rzecz usługi doradcze.”,* P. Sołtyk, *Komisja rewizyjna jako element kontroli wewnętrznej w samorządzie terytorialnym*, Samorząd Terytorialny 2018, nr 5, s. 12.

[766] OECD, 22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego. Raport informacyjny…, op. cit.

[767] The Chartered Institute of Internal Auditors (organizacja będąca częścią Global IIA) w poradniku technicznym pt. *Internal audit after COVID-19* wskazuje, że *„misja audytu wewnętrznego określona w Międzynarodowych Standardach Audytu Wewnętrznego może stanowić wartość dodaną w zarządzaniu przez pandemię. Nigdy wcześniej rola audytu wewnętrznego w przeglądzie i raportowaniu zdarzeń niepożądanych nie była tak istotna”.,* https://www.iia.org.uk/resources/covid-19/internal-audit-after-covid-19, dostęp: 01.12.2020r.

on normatywną konkretyzację fundamentalnej dla prawa finansowego zasady jawności[768] (art. 33 Uofp z 2009 r.)[769] oraz emanację konstytucyjnej gwarancji demokratycznej kontroli, statuowanej w art. 61 Konstytucji RP[770]. Prawną podstawę dla tak rozumianego celu stanowiły, prócz ogólnych standardów kontroli zarządczej (art. 68 ust. 1 i 2 Uofp z 2009r.)[771] i norm celowościowych samego audytu wewnętrznego (art. 272 ust. 1 i 2 Uofp z 2009r.), czy też szczegółowych regulacji proceduralnych, pośrednio definiujących tę funkcję audytu wewnętrznego (jak np. art. 175 ust. 1 Uofp z 2009r., dotyczący rachunkowości[772], również historyczne normy wynikające z uchylonego art. 284 ust. 1 Uofp z 2009r. W konsekwencji na potrzeby niniejszych rozważań przyjęto, aktualny zespół norm definiujących funkcję monitorowania, informowania i raportowania (f2),[773] jednak z uwagi na doniosłość problematyki sprawozdawczej, wynikającej z nieobowiązującego już art. 284 Uofp z 2009 r. w wywodzie odniesiono się także do rzeczonej problematyki historycznej.

Jak wskazano w założeniach teoretycznych, kluczowy dla niniejszych badań jest zidentyfikowany dualizm celu (c2): funkcja (f2) ma gwarantować zarówno przejrzystość wewnętrzną, adresowaną do kierownika jednostki, jak i przejrzystość zewnętrzną, czyli publiczną. To analityczne rozróżnienie jest zasadnicze dla weryfikacji hipotezy (h2). Analiza ta musi być jednak prowadzona w ścisłym powiązaniu z ustaleniami z podrozdziału 3.7.1. Jeżeli bowiem funkcja doradcza (f1) jest, jak wykazano, poważnie ograniczona w swoim funkcjonowaniu na skutek sprzeczności prakseologicznej (art. 272 vs. art. 280 Uofp z 2009 r.), to funkcja (f2) - jako instrument jej monitorowania - staje w obliczu dylematu: w jaki sposób normy (f2) funkcjonują w otoczeniu prawnym, w którym występuje owa pierwotna sprzeczność? Należy odnotować, iż hipoteza (h2) została sformułowana pozytywnie, w przeciwieństwie do większości hipotez cząstkowych, zakładając *a priori*, iż w tym obszarze nastąpił postęp. Zadaniem niniejszej

[768] Por. Z. Dobrowolski, *2. Sprawność, zasady i funkcje audytu* [w:] K. Zając (red.), Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka…, op. cit.
[769] S. Presnarowicz [w:] Finanse publiczne. Komentarz, red. J. M. Salachna, M. Tyniewicki, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., art. 33.
[770] M. Florczak-Wątor [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., art. 61.
[771] D. Zalewski [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz…, op. cit., art. 68.
[772] E. Kowalewska [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, pod red. Z. Ofiarskiego, LEX/el. 2021, dostęp:10.10.2025 r., art. 175.
[773] Na funkcję monitorowania, raportowania i informowania audytu wewnętrznego wskazują prócz przepisów dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego (art. 272 Uofp z 2009r.), także te odnoszące się do planowania i sprawozdawczości audytu (art. 274 Uofp z 2009r.), prawo zbierania informacji (art. 282 Uofp z 2009r.), sprawozdawczość (art. 283 Uofp z 2009r.), przygotowuje zbiorcze informacje (art. 291 Uofp z 2009r.).

analizy jest zatem weryfikacja czy postęp ten był faktycznie *„znaczący”* i czy gwarancje są *„wystarczające”*.

Analiza dogmatyczna wykazuje, iż realizacja celu (c2) napotyka na trzy istotne bariery strukturalne, wynikające z obiektywnego kształtu *lex lata*. Pierwsza bariera, o charakterze strukturalnym, dotyczy dostępu do informacji *ex ante*[774]. Zanim funkcja (f2) zdoła się zmaterializować w postaci raportu, jest ona *de facto* ograniczana u samego źródła. Badania A. Bartoszewicz i H Lelusza (2009)[775], wskazujące na niedostateczny przepływ informacji utrudniający dostęp do danych, nie są jedynie opisem praktycznej trudności. Należy bowiem postawić tezę, że ten empiryczny fakt może być konsekwencją modelu hierarchicznej podległości, wyrażonego m.in. w art. 280 Uofp z 2009 r. W systemie opartym na podległości służbowej, zwierzchnik sprawuje dominującą kontrolę nad obiegiem informacji względem podwładnego, w tym przypadku - audytora wewnętrznego. Audytor może mieć zatem ograniczone możliwości skutecznego monitorowania i raportowania (f2) w odniesieniu do procesów, do których kierownik, realizując swoje uprawnienia zwierzchnie (art. 280 Uofp z 2009 r.), może w praktyce ograniczać mu dostęp. Jest to ta sama hierarchiczna struktura, która, jak wykazano w 3.7.1 pracy, poważnie ogranicza realizację (f1). Zatem funkcja (f2) może już od początku doznawać strukturalnego ograniczenia.

Druga, potencjalna bariera, natury proceduralnej, może ujawniać się w momencie, gdy audytorowi wewnętrznemu uda się sporządzić raport *ex post.* Jakkolwiek regulacje (f2) rzeczywiście stworzyły znaczącą gwarancję dla przejrzystości wewnętrznej poprzez normy takie jak art. 283 ust. 5 Uofp z 2009 r. (obowiązek sprawozdania rocznego)[776], Standard 2060 (raportowanie okresowe)[777], § 20 (monitorowanie zaleceń) oraz § 21 ust. 2 Rozporządzenia metodologicznego, to jednak badania empiryczne ujawniają nieskuteczność tego etapu. W praktyce, ustalenia B. Filipiak i M. Dylewskiego (2009)[778], dowodzące, że raporty są całkowicie ignorowane (tylko 7,7% JST korzysta z funkcji raportowania) lub nie stanowią podstawy oceny (zaledwie 29,8% rzeczonych raportów stanowi podstawę oceny), są empirycznym

[774] R. Niemiec, Rozdział II Pojęcie Kontroli – Sektor Publiczny [w:] L. Śpiewak (red.), Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Zadania skarbnika i głównego księgowego, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp:10.10.2025 r.
[775] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające*…, op. cit., s. 145-156.
[776] G. Michalczuk [w:] Finanse publiczne. Komentarz, red. J. M. Salachna, M. Tyniewicki, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., art. 283.
[777] R. Rudzki, *5. Funkcja kontroli odpowiedzialna za zarządzanie ryzykiem związanym z ICT* [w:] Praktyczne wdrożenie Rozporządzenia DORA, red. B. Bacia, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp:10.10.2025 r.
[778] B. Filipiak, M. Dylewski, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego*…, op. cit., s. 39-49.

argumentem wskazującym na niewydolność, którą dodatkowo potwierdzają kontrole NIK przeprowadzone w latach 2016-2019[779].

Warto zaznaczyć, że na realizację funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2) może wpływać także *lex imperfecta* art. 70 Uofp z 2009 r.[780], dotyczący oświadczenia o stanie kontroli zarządczej[781], zwieńczającym proces raportowania funkcji (f2). Przepis ten jednak nie przewiduje żadnej sankcji za niedopełnienie obowiązku raportowania, a przez to norma z niego wywiedziona ma charakter *lex imperfecta,* gdyż pozbawiona jest bezpośrednich konsekwencji w postaci sankcji[782]. Co istotne, faktyczną konsekwencją takiej konstrukcji prawnej może być istotne ułatwienie uniknięcia odpowiedzialności przez kierownika audytowanej instytucji.

W sytuacji, gdy kierownik, realizując swoje władztwo wywiedzione z art. 280 Uofp z 2009 r. usunął negatywne dla siebie postulaty audytora wewnętrznego godzące w jego sferę dyskrecjonalną, ignorując jego krytyczne doradztwo (f1), nie jest on zobowiązany pod rygorem sankcji do samodenuncjacji na ten temat w oświadczeniu (art. 70 Uofp z 2009 r.[783]). Norma *lex imperfecta* (art. 70) osłabia zatem znaczenie raportu (f2), nie nadając mu charakteru instrumentu prawno-egzekucyjnego, lecz pozostawia go w sferze zaleceń o charakterze opiniodawczym[784]. Pozwala to na formalne zamknięcie obiegu informacji wewnątrz jednostki[785] bez wywoływania skutków prawnych dla kierownika, co de facto jest w pełni spójne ze strukturą hierarchiczną jednostek s.f.p. (art. 280 Uofp z 2009 r.).

Trzecia bariera, o charakterze ustrojowym, dotyczy wymiaru publicznego (zewnętrznego). Konflikt między art. 61 Konstytucji RP a koniecznością ochrony procesu zarządczego jest fundamentalnym dylematem. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego (Wyrok TK K 14/13)[786] nie dotyczyło wprost kolizji (f1) związanego z art. 280 Uofp z 2009 r., lecz rozstrzygało kwestię dostępu do informacji publicznej.

---

[779] Ibidem.
[780] G. Michalczuk [w:] Finanse publiczne. Komentarz, red. J. M. Salachna, M. Tyniewicki, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., art. 283.
[781] A. Wójtowicz-Dawid, *1.3. Pojęcie audytu* [w:] J. Ołówek (red.), Monitoring, kontrola i audyt wykorzystywania środków Unii Europejskiej, Wolters Kluwer, Warszawa 2020. s.124-175.
[782] S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawodawstwa,* Wyd. III, Poznań 2005, s. 19.
[783] J. M. Salachna [w:] M. Tyniewicki (red.), Finanse publiczne. Komentarz …, op. cit., art. 70.
[784] W. Witalec, *Złamanie zasad kontroli zarządczej wpływa na odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Finanse Komunalne 2012, nr 4, *passim,* https://www.prawo.pl/samorzad/zlamanie-zasad-kontroli-zarzadczej-wplywa-na-odpowiedzialnosc-za,84063.html, dostęp 10.10.2025 r.
[785] Zob. Wyrok WSA w Gdańsku z 11.09.2025 r., III SAB/Gd 286/25, LEX nr 3921386.
[786] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r. sygn. akt K 14/13 (Dz. U. poz. 532).

Trybunał, kierując się zasadą ochrony procesu decyzyjnego, którego doniosłość podkreśla doktryna (M. Sakowska-Baryła[787]), orzekł, iż dokumenty robocze i materiały wewnętrzne, służące wypracowaniu decyzji, nie podlegają ujawnieniu. Jakkolwiek orzeczenie to jest w pełni uzasadnione prawnie (potwierdzając konieczność ochrony danych wrażliwych, na co wskazuje także Standard 2410.A3[788]), jego obiektywną konsekwencją prawną jest systemowe ograniczenie zewnętrznego wymiaru funkcji (f2).

Kontrastuje to jaskrawo z postulatem doktrynalnym Mandal i Amilan (2023)[789], którzy (w duchu anglosaskim) podkreślają znaczenie raportowania, które wpływa na świadomość interesariuszy. Polski porządek prawny, czego przejawem jest powyższe orzeczenie TK, w istotnym stopniu ogranicza realne możliwości realizacji tego postulatu, zamykając wewnętrzny obieg informacji. Niewystarczalność tego zamkniętego systemu potwierdzają wreszcie postulaty *de lege ferenda* z Raportu OECD[790]. Skoro eksperci OECD wskazują na konieczność stworzenia *de facto* od nowa hierarchicznego, ogólnokrajowego systemu monitorowania i raportowania[791] do Centralnej Funkcji Harmonizacyjnej (CHF)[792], jest to poważny argument wskazujący, że obecne regulacje (f2) *de lege lata* są systemowo niewystarczające do zapewnienia celu (c2) w skali makro.

Odpowiadając na pytanie badawcze (p2) w świetle tak zarysowanych, przeszkód prawnych, należy stwierdzić, że unormowania (f2) są wystarczające do realizacji celu (c2), jednak wyłącznie w jego ograniczonym, wewnętrznym wymiarze. Tym samym, pozytywna hipoteza (h2) - głosząca, że obowiązujące regulacje (f2) w sposób znaczący przyczyniły się do zwiększenia gwarancji przejrzystości - uzyskuje weryfikację pozytywną. Jest to jednak weryfikacja kwalifikowana- wymagająca istotnego doprecyzowania.

Należy w tym miejscu doprecyzować, iż pozytywna weryfikacja (h2) jest możliwa tylko dlatego, że cel (c2) w praktyce orzeczniczej (TK K 14/13)[793] został *de facto* zredukowany do wymiaru wewnętrznego. Jest to obiektywna konsekwencja, w której

[787] M. Sakowska-Baryła, 2.2.4. Informacja publiczna a ochrona procesu decyzyjnego [w:] L. Śpiewak (red.), Dostęp do informacji publicznej a ochrona danych osobowych, Gdańsk 2014, LEX/el., dostęp:10.10.2025 r.
[788] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy…*, op.cit., s.39.
[789] A. Mandal, S. Amilan, *Preventing financial statement fraud in the corporate sector: insights from audi tors,* Journal of Financial Reporting and Accounting 2025, vol. 23, issue 1, s. 56 - 80, https://doi.org/10.1 108/JFRA-02-2023-0101.
[790] OECD, *Raport informacyjny, służący wypracowaniu Planu działania: podniesienie jakości ram audytu wewnętrznego w Polsce*…, op. cit., s.7 i nast.
[791] K. Winiarska, Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego…, op.cit., s. 81.
[792] I. Rosiek, 1.1.4. *Model publicznej wewnętrznej kontroli finansowej* [w:] J. Tchorek (red.), Kontrola zarządcza w rachunkowości budżetowej. Planowanie i zarządzanie ryzykiem, Warszawa 2022. LEX/el.
[793] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r. sygn. akt K 14/13 (Dz. U. poz. 532).

ochrona procesu doradczego, niezbędna dla poufności relacji (f1) uzyskała pierwszeństwo przed konstytucyjną zasadą jawności (art. 61 Konstytucji RP).

Należy postawić tezę, że Trybunał Konstytucyjny *de facto* nie tylko dokonał wyboru ochrony procesu decyzyjnego[794], lecz także potwierdził w sposób pośredni konsekwencje wynikające z przyjętego modelu ustrojowego opartego na art. 280 Uofp z 2009 r. Problem bowiem nie leży w konflikcie (f1) vs (f2), lecz w fundamentalnej sprzeczności między statusem podwładnego (art. 280 Uofp z 2009 r.) a jakąkolwiek formą transparentności jego relacji ze zwierzchnikiem. Upublicznienie (art. 61 Konstytucji RP) treści rekomendacji, jakie audytor wewnętrzny jako podwładny formułuje wobec swojego zwierzchnika (kierownika), może mieć charakter wysoce destrukcyjny, gdyż niszczy zaufanie (niezbędne dla właściwego pełnienia wspierającej funkcji doradczej (f1)) oraz jest, co do zasady, trudne do pogodzenia z kontynentalnym modelem administracji jako ingerencja w wewnętrzny proces zarządczy. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego pozwala uznać, że w modelu opartym na art. 280 Uofp z 2009 r. (podległość) trudno jest pogodzić wewnętrzną funkcję doradczą z jej zewnętrzną publiczną kontrolą poprzez funkcję monitorowania, informowania i raportowania (f2).

Podsumowując, systemowe ograniczenie zewnętrznego wymiaru (f2) wpływa negatywnie na możliwość (choćby ograniczoną, jak wykazano przy (f1) realizacji wewnętrznej funkcji (f1). Weryfikacja (h2) jest zatem pozytywna wyłącznie dla wymiaru wewnętrznego, który to wymiar, jak wykazano na podstawie analizy art. 70 Uofp z 2009 r. oraz badań (Filipiak i Dylewski[795], Bartoszewicz i Lelusz)[796], sam w sobie wykazuje cechy strukturalnej niewydolności w zakresie realnego wpływu na działania zarządcze. Oznacza to, że norma (f2) jest strukturalnie nieskuteczna w zakresie pełnej realizacji celu (c2).

3.7.3. Funkcja weryfikowalności odpowiedzialności (f3)

Przedmiotem niniejszej analizy jest funkcja weryfikowalności odpowiedzialności (f3), której zasadniczym celem (c3) jest zapewnienie tej weryfikowalności. Choć funkcja ta jest ujęta w polskim prawie, a jej źródło tkwi m.in. w proceduralnym i dokumentacyjnym charakterze audytu wewnętrznego, jej potencjał wydaje się być

[794] M. Sakowska-Baryła, 2.2.4. Informacja publiczna a ochrona procesu decyzyjnego [w:] M. Sakowska-Baryła (red.), Dostęp do informacji publicznej a ochrona danych osobowych, Gdańsk 2014, LEX/el., dostęp 03.11.2025 r.
[795] B. Filipiak, M. Dylewski, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego…*, op. cit.
[796] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające*…, op. cit.

w niewystarczającym stopniu wykorzystywany przez prawodawcę. Podjęcie badań w tym obszarze jest o tyle uzasadnione, że funkcja ta jawi się jako potencjalnie kluczowa odpowiedź na incydenty nadużycia zaufania publicznego oraz narastające ryzyko w tym zakresie. Podstawę prawną dla funkcji weryfikowalności odpowiedzialności zdefiniowano poprzez normy zawarte w art. 69, art. 175 ust. 1 i art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r., interpretowane łącznie z kluczowymi w tym zakresie Standardami IIA, tj. 2330[797] - dokumentowaniem informacji; 2440[798] -przekazywaniem wyników oraz regulacjami metodologicznymi (§ 19 Rozporządzenia metodologicznego), kształtującymi funkcję (f3) jako mechanizm weryfikowalności *ex post*.

Potwierdza to dobrze ugruntowane stanowisko prezentowane w doktrynie, kategorycznie rozróżniające, iż audyt wewnętrzny samodzielnie nie przypisuje odpowiedzialności (M. Małecka-Łyszczek[799]), lecz tworzy zobiektywizowane podstawy faktyczne do jej późniejszej weryfikacji. Należy podkreślić, że w doktrynie co do zasady ujmuje się audyt wewnętrzny w roli procesowej, nie zaś orzekającej, która pozostaje wyłączną kompetencją wyspecjalizowanych organów (sądów, organów dyscyplinarnych czy komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych[800]). Istota tej funkcji opiera się zatem na wykorzystaniu instrumentarium audytorskiego do badania, czy w strukturze jednostki możliwe jest precyzyjne przypisanie odpowiedzialności oraz czy odpowiedzialność ta ma charakter realny[801].

Kluczowy dla zrozumienia funkcji (f3) jest prawny kontekst anglosaskiej koncepcji rozliczalności (ang. *accountability*), stanowiącej fundamentalną zasadę sektora publicznego (M. Nowikowska[802]). Warto zauważyć, iż już polska definicja audytu z 2003 r. (zaaprobowana przez Ministerstwo Finansów) wprost wskazywała na badanie legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, co stanowiło normatywną podstawę dla rozwoju funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3). Ponadto należy podkreślić,

[797] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s. 37- 38.
[798] Ibidem, s. 41.
[799] M. Małecka-Łyszczek, *Rozdział 6 Odpowiedzialność za prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej, 6.1. Podmioty odpowiedzialne* [w:] B. Dolnicki (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp 10.10.2025 r.
[800] Kwestia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (u.o.n.d.f.p.) jest złożona., zob. W. Bożek, J. Lachowski, J. Wantoch-Rekowski, Wstęp [w:] P. Ambroży (red.), Kary w dyscyplinie finansów publicznych. Teoria i praktyka, Warszawa 2025; M. Winiarz, Komentarz do art.31 u.o.n.d.f.p. [w:] Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, pod red. W. Misiąga, Warszawa 2019, s. 1188. LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.
[801] Zob. W. Bożek, *Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora…, op.cit.*
[802] M. Nowikowska, Zasada rozliczalności i przejrzystości - rozwiązania w zakresie niezależnego audytu w świetle postanowień aktu o usługach cyfrowych, Europejski Przegląd Sądowy 2025, nr 3, s. 37-42.

że choć koncepcja, opublikowana przez IIA, autorstwa R.L. Ratliffa i K.F. Redinga (rozszerzająca już w 2002 r. rolę audytora wewnętrznego o zakres dotyczący wykrywania oszustw) stanowiła wczesną zapowiedź rozwoju funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3), to jednak w polskim prawie rola ta napotyka na istotne bariery i jest bardziej zbliżona do diagnostyki systemowej niż do klasycznych czynności dochodzeniowych[803]. Dzieje się tak, mimo iż wzrost wolumenu funduszy publicznych, zwłaszcza w kontekście akcesji do UE, naturalnie zwiększył zapotrzebowanie na transparentne monitorowanie i weryfikację odpowiedzialności za ich alokację[804].

Jednocześnie wspomniane na wstępie regulacje rangi ustawowej oraz Standardy (np. 2330, 2440) tworzą ramy normatywne dla działania analizowanej funkcji (f3), zwiększające transparentność, co potwierdzają również badania zagraniczne (A. dos Reis Fonseca, S. Jorge, C. Nascimento)[805], wskazujące na kluczową rolę audytu wewnętrznego w promowaniu rozliczalności i ocenie według zasady 3E[806]. Jednocześnie w Raporcie OECD wyraźnie się akcentuje, iż mechanizmy weryfikowalności odpowiedzialności funkcji (f3) w Polsce wymagają wzmocnienia, m.in. poprzez ustanowienie formalnych linii raportowania oraz mechanizmów zapewnienia jakości[807].

Jednocześnie w doktrynie rozpoznano szereg barier zarówno o charakterze strukturalnym, jak i faktycznym. Po pierwsze, realizację funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3) komplikuje zjawisko rozproszonej odpowiedzialności (J. Arlen, L. Kornhauser)[808], ponieważ w złożonych strukturach biurokratycznych identyfikacja indywidualnego sprawcy bywa utrudniona. Badania Bartoszewicz i Lelusz (2009)[809] identyfikują tę dysfunkcję w praktyce jako opór administracji w weryfikacji odpowiedzialności i zasadniczą barierę faktyczną.

---

[803] Por. R.L Ratliff., K.F. Reding, *Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002, *passim*.

[804] W kontekście regulacji Ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1169 z późn. zm.).

[805] A. dos Reis Fonseca, S. Jorge, C. Nascimento, *The Role of internal auditing*…, op. cit.

[806] Zob. A. M. Kamińska, M. Rutkowska, *Model 3E a ekoinnowacje* [w:] Z. Malara, J. Tutaj (red.) Innowacje a dobrostan społeczeństwa, gospodarki i przedsiębiorstw. Próba pomiaru. Politechnika Wrocławska. Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej 2019, https://bibliotekanauki.pl/chapters/1943894.pdf, dostęp: 10.06.2025 r., s. 209-216.

[807] OECD, 22PL22 - *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego,* Raport informacyjny…, op.cit., s. 5-19.

[808] J. Arlen, L. Kornhauser, *Battle for our souls: a Psychological justification for corporate and individual liability for organizational misconduct,* University of Illinois Law Review 2023, nr 3, https://illinoislawreview.org/wp-content/uploads/2023/05/Battle-for-our-Souls.pdf, dostęp: 15.06.2025 r., s. 682-716.

[809] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające racjonalizację gospodarki finansowej w samorządzie gminnym*, Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania, Uniwersytet Szczeciński, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2009, nr 16, s. 145-156, http://wneiz.pl/nauka_wneiz/sip/sip16-2009/SiP-16-145.pdf, dostęp: 05.06.2025r.

Najważniejsza bariera wynika jednak wprost ze statusu audytora wewnętrznego, albowiem jak wskazuje się w doktrynie, audytor wewnętrzny nie jest organem ścigania, lecz diagnostą (B.R. Kuc)[810], który analizuje systemowe źródła uchybień i rekomenduje działania naprawcze, realizując wspierającą funkcję doradczą (f1)[811]. Przy czym teza o statusie *„diagnosty”*[812] nie jest wyborem, lecz koniecznością uwarunkowaną przez normę z art. 280 Uofp z 2009 r.

W kontekście istotnych problemów faktycznych przy stosowaniu norm w zakresie (f3) istotne światło rzucają wyniki badania K. Sojki (2021)[813], wskazujące na niewystarczającą ochronę stosunku pracy audytorów i ryzyko autocenzury, dostarczając silnych empirycznych argumentów na materializację owej sprzeczności zdiagnozowanej w podrozdziale 3.7.1. pracy. Stawiane w niniejszej rozprawie tezy znajdują szerokie potwierdzenie w wynikach badań K. Sojki, gdyż niewątpliwie audytor wewnętrzny, którego pozycja ustrojowa jest słaba, w praktyce może nie być skłonny do formułowania szczególnie ryzykownych wniosków w zakresie (f3), które pociągałyby do odpowiedzialności jego bezpośrednich przełożonych. Dodatkowo potwierdza to również Raport OECD wskazujący na konieczność wzmocnienia mechanizmów rozliczalności[814] oraz fakt, iż projektowane zmiany (Ministerstwo Finansów/UD100)[815], mają zawierać materialne gwarancje ochrony warunków pracy i płacy audytora.

Powyższe ustalenia prowadzą do kluczowego pytania badawczego (p3): czy treść norm prawnych kształtujących funkcję (f3) faktycznie umożliwia efektywną weryfikację odpowiedzialności (c3) w s.f.p.? Prowadzona w niniejszym opracowaniu analiza pozwala na warunkową weryfikację hipotezy (h3), która głosi, że konstrukcja normatywna (f3) dostarcza wystarczających instrumentów prawnych pozwalających na precyzyjną weryfikację odpowiedzialności (c3). Weryfikacja ta jest bowiem możliwa wyłącznie pod kluczowym warunkiem: dokonania nieschematycznej wykładni pojęć *„odpowiedzialność”* i *„weryfikowalność”*.

---

[810] B.R. Kuc, *Kontrola- Kontroling- Audyt 3 w 1- podobieństwa i różnice*…, op. cit., s. 367.
[811] K. Winiarska, *Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego*…, op. cit., s. 55-64
[812] J. Wawer-Bernat, *Przebieg realizacji czynności audytowych w jednostkach administracji rządowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia 2017, nr 3 (87), cz. 1, Szczecin s. 121-128. https://doi.org/10.18276/frfu.2017.87/1-11.
[813] K. Sojka, *Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie*…, op. cit.
[814] OECD, 22PL22 - *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego*, Raport informacyjny …, op. cit., s. 12.
[815] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, UD100*, dostęp: https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12397355, dostęp: 25.11.2025r.

Wykładnia ta jest możliwa wyłącznie przy jednoznacznym odrzuceniu interpretacji, która utożsamia *„weryfikowalność odpowiedzialności”* (c3) z orzekaniem lub przypisaniem winy jako politycznej decyzji mającej na celu eliminację lub zastraszenie. Taka interpretacja jest odrzucona w niniejszej analizie z dwóch niezależnych, lecz zbieżnych przyczyn. Po pierwsze, z powodu wykładni systemowej wewnętrznej (*argumentum* a *coherentia systematis*). Postawienie tezy, iż cel (c3) weryfikowalność odpowiedzialności zasadnie jest rozumieć wąsko (jako ang. *responsibility*- odpowiedzialność proceduralną[816], a nie ang. *liability* odpowiedzialność skutkową[817], wynika z zastosowania wykładni systemowej. Norma art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r., zawierająca legalną definicję audytu wewnętrznego, ma charakter normy-matrycy. Statuuje ona nadrzędny cel: wspieranie kierownika jednostki (c1), albowiem zgodnie z zasadą spójności systemu prawnego, wszystkie normy pochodne (f2-f8) muszą być interpretowane w sposób zgodny z tą nadrzędną normą definicyjną. Gdyby (c3) obejmowało weryfikację *liability* (odpowiedzialności represyjnej), weszłoby to wprost w kolizję z celem *„wspierania”* (f1). Powstałaby sprzeczność, w której audytor wewnętrzny miałby być jednocześnie *„wspierającym doradcą”* i *„oskarżycielem”* dla tego samego kierownika.

Po drugie, z powodu niemożliwości potwierdzenia (argument wynikający wprost z ustaleń ujętych w części 3.7.1 pracy). Nawet gdyby pominąć argument o fundamentalnej misji audytu wewnętrznego określonej jako *„wspieranie”*, głębsza analiza (ustaleń wynikających z 3.7.1 pracy) wykazuje, że audytor wewnętrzny (podwładny z art. 280 Uofp z 2009 r.) nie posiada pełnej legitymacji prawnej ani poznawczej do przesądzania o merytorycznej ocenie decyzji dyskrecjonalnych, podjętych wedle uznania swojego zwierzchnika (art. 68 Uofp z 2009r.), w tym oceny 3E[818]. Kolizja polega zatem na tym, że prawdziwa, merytoryczna odpowiedzialność zarządcza, rozumiana jako rozliczalność (ang. *accountability)*[819], leży dokładnie w tej sferze

[816] S. Mazur, *2.3. Kultywowanie etosu służby publicznej w administracji weberowskiej* [w:] Służba publiczna. Stan obecny, wyzwania i oczekiwania, red. S. Płażek, M. Stec, Warszawa 2013, LEX/el., dostęp: 04.11.2025 r.

[817] Por. A. Sołtys*, Odpowiedzialność człowieka w etyce prawa naturalnego*, Humanities and Social Sciences 2017, t. 24, nr 3, https://doi.org/10.7862/rz.2017.hss.57, dostęp: 16.06.2025 r.

[818] Zob. A. M. Kamińska, M. Rutkowska, *Model 3E a ekoinnowacje* [w:] Z. Malara, J. Tutaj (red.) Innowacje a dobrostan społeczeństwa, gospodarki i przedsiębiorstw. Próba pomiaru. Politechnika Wrocła wska. Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej 2019, https://bibliotekanauki.pl/chapters/1943894 .pdf, dostęp: 10.06.2025 r., s. 209-216.

[819] Audyt wewnętrzny jest jednym z głównych filarów dobrego zarządzania w sektorze publicznym i musi służyć rozliczalności., C. Domingos, *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público*. (7. Ed.). São Paulo, SP: Atlas. Podano za: A. dos Reis Fonseca, S. Jorge, C. Nascimento, *The Role of internal auditing in promoting accountability in Higher Education Institutions*…, op.cit.

dyskrecjonalnej. Jednocześnie, jak wskazuje się w doktrynie (E. Chojna-Duch) zasada rozliczalności, którą można rozpatrywać w ścisłym związku z weryfikowalnością odpowiedzialności jest *„rozumiana przede wszystkim jako obowiązek przedstawiania sprawozdania ze swojej działalności oraz rozliczenia się z nałożonych zadań. Nie można go ograniczać do wymagania rozliczenia finansowego czy przedstawiania sprawozdania finansowego. Należy mieć na uwadze szersze rozumienie pojęcia „rozliczenia się", obejmujące odpowiedź na pytania o skuteczność, oszczędność, legalność, terminowość i adekwatność podjętych działań oraz ich efektów w stosunku do celów i potrzeb"*[820]. Niemniej, rezultaty dokonanej analizy (f3), dotyczące wyników audytu, które audytor wewnętrzny może stworzyć, są niedostosowane do modelu 3E[821]. Mogą one zatem dotyczyć głównie zgodności formalnej i proceduralnej.

Wnioski z obu linii rozumowania są zbieżne: zarówno zasada spójności systemu, jak i dogmatyczna niemożliwość sprawiają, że można zastosować tę samą wykładnię. Cel (c3) w zakresie weryfikowalności odpowiedzialności[822] powinien być zatem interpretowany przede wszystkim w aspekcie proceduralnym[823], który jest zgodny ze wspierającą funkcją doradczą (f1) i możliwy do realizacji w ramach (art. 280 Uofp z 2009 r.). Co istotne, badania K. Sojki (2021)[824] dostarczają istotnych empirycznych przesłanek w tym zakresie. Otóż, autocenzura, na którą wskazuje badaczka jest właśnie praktyczną realizacją tej systemowej konieczności, wynikającej z faktu, iż audytor wewnętrzny, postawiony w sytuacji, która wymagałaby weryfikacji wątpliwości względem przełożonego co do jego działania zgodnie z prawem- intuicyjnie lub świadomie redukuje on zakres funkcji (f3) do wymiaru proceduralnego, aby uniknąć konfliktu z przełożonym, który może skutkować utratą pracy[825]. W tym zawężonym, proceduralnym rozumieniu, hipoteza (h3) została zweryfikowana pozytywnie. Regulacje

[820] E. Chojna - Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego ustawy o finansach publicznych*…, op. cit., s. 60, por. A. Dmowski, S. Bogacki, T. Wołowiec, *Procedury systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, International Journal of Legal Studies 2019, nr 2(6), s.140, https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7413.
[821] Por. A. M. Kamińska, M. Rutkowska, *Model 3E a ekoinnowacje*…, op.cit.
[822] Zgodnie z modelem administracji weberowskiej. S. Mazur, *2.3. Kultywowanie etosu służby publicznej w administracji weberowskiej* [w:] Służba publiczna. Stan obecny, wyzwania i oczekiwania, red. S. Płażek, M. Stec, Warszawa 2013, LEX/el., dostęp: 11.11.2025 r.
[823] E. Tkaczyk, *Samorząd zawodowy w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Przegląd Sejmowy 2011, nr 6, s. 67 oraz W. Kozielewicz, *Rozdział XIV Odpowiedzialność dyscyplinarna radców prawnych* [w:] *Odpowiedzialność dyscyplinarna sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych i notariuszy*, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.
[824] K. Sojka, *Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych*…, op.cit., s. 187-195.
[825] J. Arlen, L. Kornhauser, *Battle for our souls: a Psychological justification for corporate and individua l liability for organizational misconduct…,* op.cit. s.697

dostarczają wystarczających narzędzi (Standard 2330[826], § 19 Rozporządzenia metodologicznego) do wykazania odpowiedzialności formalnej.

Jednak należy podkreślić, iż instrumenty wynikające ze Standardu 2330[827] i 2440[828] są „wystarczające" do weryfikacji hipotezy (h3) tylko w zakresie, w którym cel został zredukowany do poziomu formalno-proceduralnego (legalistycznego) polegającego na tworzeniu wskazówki[829]. Taka weryfikacja (h3) nie dowodzi wcale siły tej funkcji, lecz ukazuje jej ograniczony charakter, ponieważ regulacje dostarczają narzędzi do dokumentowania tego, co jest proceduralne[830], podczas gdy dokumentowanie tego, co jest merytorycznie istotne, napotyka istotne ograniczenia.

3.7.4. Funkcja oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4)

Impuls do formalnoprawnej implementacji audytu wewnętrznego w Polsce, a w jego ramach funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4), stanowiły wymogi wynikające z ustaleń negocjacyjnych z UE[831], w których Polska zobowiązała się[832] do wdrożenia kompleksowego systemu kontroli nad wydatkowaniem środków publicznych, zwłaszcza tych pochodzących z dotacji unijnych[833].

---

[826] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s.37-38.
[827] Ibidem.
[828] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s.41.
[829] „Oznaczenia na dokumentach w formie podpisów, inicjałów, list kontrolnych, uzgodnienia dokumentacji rewizyjnej itp. Dostarczają lepszych dowodów niż procedury nie zostawiające żadnego śladu rewizyjnego"., E. W. Babuśka, *Audyt wewnętrzny w szacowaniu ryzyka przedsiębiorstwa*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2009, nr 16, s. 94.
[830] A. Walenia, *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego - uwagi o ich wdrażaniu w jednostkach samorządu terytorialnego*, Acta Universitatis Lodziensis Folia Oeconomica, Łódź 2021, nr 4(355), s.72-87. https://doi.org/10.18778/0208-6018.355.04.
[831] Rozporządzenie Rady (WE) nr 1267/1999 z dnia 21 czerwca 1999 r. ustanawiające Instrument Przedakcesyjnej Polityki Strukturalnej (Dz. U. UE. L. z 1999 r. Nr 161, str. 73 z późn. zm.), Rozporządzenie Rady (WE) nr 1266/1999 z dnia 21 czerwca 1999 r. w sprawie koordynacji pomocy dla państw ubiegających się o członkostwo w Unii Europejskiej w ramach strategii przedakcesyjnej i zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 3906/89 (Dz. U. UE. L. z 1999 r. Nr 161, str. 68 z późn. zm.), Commission Regulation (EC) No 2064/97 of 15 October 1997 establishing detailed arrangements for the implementation of Council Regulation (EEC) No 4253/88 as regards the financial control by Member States of operations co-financed by the Structural Funds (Dz. U. UE. L. z 1997 r. Nr 290, str. 1).
[832] E. Chojna-Duch, *6.2. Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny* [w:] Polskie prawo finansowe…, op. cit.
[833] Priorytet 28.1, odnoszący się do zagadnień kontroli finansowej, wyznaczał *„ Utworzenie komórek audytu wewnętrznego w jednostkach publicznych zgodnie ze standardami międzynarodowymi, Utworzenie w instytucjach dysponujących środkami z UE komórek analizy ekonomicznej planowanych przedsięwzięć oraz kontroli ex-ante uwalniania (transferu do pośredników i beneficjentów) z tych środków przez PAO; idealnym rozwiązaniem byłoby umiejscowienie tej komórki w strukturze, administracyjno-budżetowej danej instytucji z możliwością bezpośredniego raportowania do NAO, Stworzenie w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej pionu odpowiedzialnego za kontrolę i certyfikację środków z UE, Zapewnienie zgodności proceduralnej i merytorycznej przeprowadzania poszczególnych rodzajów kontroli finansowej (ex-ante i ex-post) ze standardami, przyjętymi w państwach członkowskich UE: konieczność opracowania instrukcji (podręczników) kontroli, w szczególności dla środków z UE, Stworzenie systemu informacyjnego ewidencjonującego programy i projekty finansowane ze środków z UE, ich status finansowy, postęp i realizację, zakładanych celów.",* Rada Ministrów, *NPPC 2001 nr 28- 2: Kontrola finansowa*, dokument

Wdrożenie do polskiego porządku prawnego regulacji unijnych, zrealizowane w Ustawie o zmianie ustawy o finansach publicznych z 2001 r.,[834] polegało na odejściu od wyłącznie następczego (*ex post*) ujmowania audytu wewnętrznego na rzecz proaktywnego wsparcia kierowników jednostek[835].

Współcześnie szczególne znaczenie audytu wewnętrznego w obszarze zarządzania ryzykiem podkreśla raport *„Risk in Focus 2024"* przygotowany przez European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA). W dokumencie tym wskazano, że audyt wewnętrzny nie tylko identyfikuje obszary o najwyższym poziomie zagrożeń -takich jak cyberbezpieczeństwo, ryzyka kadrowe czy niestabilność otoczenia gospodarczego - ale także ocenia adekwatność działań kontrolnych podejmowanych przez organizacje w odpowiedzi na te ryzyka. W raporcie akcentuje się również narastające znaczenie funkcji doradczej audytu wewnętrznego, podkreślając jego rolę w analizie wzajemnych zależności pomiędzy kategoriami ryzyka oraz w formułowaniu rekomendacji zwiększających odporność organizacji[836]. Ujęcie to niewątpliwie pozostaje w logicznym związku z ustawowym obowiązkiem formułowania oceny skuteczności systemu zarządzania ryzykiem nałożonym na audyt wewnętrzny w Uofp z 2009 r.

Prowadzona w niniejszym procesie badawczym analiza celu (c4) znajduje swoje potwierdzenie w regulacjach dotyczących s.f.p.[837] w Polsce. W szczególności, norma celowościowa zawarta w art. 68 ust. 2 pkt 7 Uofp z 2009 r. (wskazująca zarządzanie ryzykiem jako jeden z kluczowych celów kontroli zarządczej) oraz związana z nią norma kompetencyjna z art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r. (czyniąca ocenę tej kontroli zadaniem audytu wewnętrznego) konstytuują rolę audytu w rzeczonym zakresie, jednocześnie wzajemnie się uzupełniając[838]. Istotne elementy funkcji oceny i wsparcia zarządzania

przyjęty w dniu 12 czerwca 2001 r., https://oide.sejm.gov.pl/oide/images/files/dokumenty/nppc2001/nppc2001_28.pdf, dostęp: 05.11.2005 r., s. 2.

[834] Dz. U. z 2001 r. nr 102, poz. 1116.

[835] Nowelizacja Ustawy o finansach publicznych z 2002 r. wprowadziła kluczowe zmiany w systemie kontroli finansowej i audytu. Ustanowiono obligatoryjny audyt wewnętrzny w jednostkach s.f.p., a rolę NIK jako zewnętrznego organu kontroli potwierdzono, uzupełniając tym samym audyt wewnętrzny. Natomiast jak wskazuje uzasadnienie do projektu zmian do Ustawy o finansach publicznych z 1998 r. jej zadaniem było stworzenie ram proceduralnych dla audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej. Umożliwiły one profesjonalizację oraz standaryzację metodyczną. Celem tych działań było wzmocnienie nadzoru nad środkami publicznymi i zwiększenie przejrzystości finansów publicznych w Polsce. Minister stwo Finansów, *Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych*, https://sipdata.lex.pl/dane/projekty/x3342/2.pdf, dostęp: 25.11.2025r., s. 1-20.

[836] European Confederation of Institutes of Internal Auditing (dalej także: ECIIA), *Risk in Focus, ECIIA, 2023,* s. 3-34, dostęp: https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2023/09/CIIA-Risk-in-Focus-2024_final-web.pdf.

[837] Zob. Z. Dobrowolski, *Załącznik Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych* [w:] K. Zając (red.), Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka…, op. cit.

[838] J. Wierzbicki [w:] A. Mikos-Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych*…, op. cit., art. 272.

ryzykiem (f4) wynikają zatem wprost z art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r. oraz znajdują oparcie w m.in. Standardach IIA np. 2120[839], wykorzystujących audyt wewnętrzny do oceny skuteczności procesów zarządzania ryzykiem[840]. Takie uregulowanie tej kwestii lokuje audyt wewnętrzny w kluczowym obszarze paradygmatu nowoczesnego zarządzania, czyniąc funkcję oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) jednym z centralnych mechanizmów analitycznych, istotnych dla realizacji *„meta-funkcji"*[841] oceny systemu kontroli zarządczej (f8).

Na płaszczyźnie dogmatycznej funkcja (f4) stanowi rdzeń nowoczesnego, zorientowanego na *„wartość dodaną"* modelu audytu wewnętrznego, co stanowi wyraźne odejście od tradycyjnego ujęcia (Yushen Ma)[842]. Niemniej, pogłębiona analiza *ratio legis* musi prowadzić do zasadniczego pytania o rzeczywistą intencję polskiego ustawodawcy. Z jednej strony, *ratio legis*, wynikające wprost z art. 272 ust. 1 UoFP z 2009r. (wzorowanego na IIA), wskazuje na prymat funkcji doradczej (f1) i *„wartość dodaną"* dostarczaną poprzez ocenę i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4). Z drugiej strony, analiza systemowa, uwzględniająca kontekst wymogów akcesyjnych (ochrona funduszy UE) oraz przede wszystkim reżim ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych[843] zdaje się wskazywać na inne, równie istotne *ratio legis*, wynikające z konieczności stworzenia mechanizmu gwarantującego właściwe wydatkowanie funduszy unijnych i ich formalną zgodność (f5), co uwidacznia się w licznych poglądach doktryny[844].

W tym ujęciu, obserwowana w praktyce (potwierdzona także w Raporcie OECD[845]) przewaga funkcji zgodności (f5) nad analizą ryzyka (f4) nie byłaby dysfunkcją systemu, lecz jego konsekwencją. Prawidłowa identyfikacja i ocena ryzyk[846] (f4) stanowi wprawdzie warunek konieczny dla efektywnej prewencji (f6) (Y. Carolina,

[839] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit., s. 31-32.
[840] Op.cit. Standardy 1210.A2, 2010, 2120, 2210.A1, 2210.A2.
[841] J. Wierzbicki [w:] A. Mikos-Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych*…, op. cit., art. 272.
[842] Yushen Ma, *Full Coverage of Internal Audit Based on Value Chain Analysis.* Journal of Finance and Accounting 2021, nr 9(6), s. 230-235. https://doi.org/10.11648/j.jfa.20210906.13.
[843] Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.
[844] Zob. W. Misiąg (red.), *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz,* wyd. 3, 2019, Legalis, dostęp: 25.10.2025 r., art. 1.
[845] OECD, *Raport informacyjny, służący wypracowaniu Planu działania: podniesienie jakości ram audytu wewnętrznego w Polsce*…, op. cit., s. 10-12.
[846] A. Wójtowicz-Dawid, *1.5. Ryzyko w kontroli zarządczej* [w:] L. Śpiewak(red.), Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych…, op. cit.

J. E. Haneda[847]), jednak badania Bartoszewicz i Lelusz (2009)[848], wskazujące na brak kompleksowych procedur zarządzania ryzykiem w JST, potwierdzają wstępnie postawione tezy odnośnie funkcji (f4). Ustalenie to podkreśla, że funkcja oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4)[849] audytu wewnętrznego często pozostaje niezrealizowana, gdyż audytor wewnętrzny ma ograniczone możliwości dokonywania samodzielnej oceny stanu faktycznego,[850] który zależy od dyskrecjonalnej władzy kierownika jednostki[851].

Powyższe ustalenia precyzują istotę problemu badawczego (p4): czy normy prawne (f4) w sposób adekwatny definiują rolę audytu wewnętrznego w identyfikacji i wsparciu zarządzania ryzykiem (c4)? Na tak postawione pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Uznanie, iż szeroko obserwowane w praktyce niestosowanie tej normy (na co wskazano również w raporcie OECD) jest jedynie „problemem aplikacyjnym", stanowiłoby zbytnie zawężenie prowadzonej analizy.

Hipoteza (h4), zakładająca, iż aktualne ramy normatywne (f4) w sposób adekwatny wspierają proces identyfikacji i oceny ryzyka (c4) oraz dobór działań zaradczych, zostaje sfalsyfikowana w świetle przeprowadzonej analizy. Jej falsyfikacja ukazuje różne przeszkody, które bezpośrednio i konsekwentnie wynikają ze sprzeczności zdiagnozowanej w podrozdziale 3.7.1, gdzie określono problem wspierającej funkcji doradczej (f1) w kolizji z unormowaniami art. 280 Uofp z 2009 r. co do podległości służbowej[852]. Kolizja ta uwidacznia się także podczas stosowania przepisów bardziej szczegółowych (*lex specialis),* gdzie przykładowo w art. 25 pkt 1 ustawy o pracownikach

[847] Dane ACFE, według których audyt wewnętrzny odpowiada za 15% wykrytych przypadków nadużyć. Jednocześnie niska optymalność stosowanych zabezpieczeń - wynikająca m.in. z ograniczeń zasobów, czasu i priorytetów - sprawia, że rola audytu wewnętrznego, choć pozytywna, nie jest w pełni wykorzystana. Zgodnie z modelem COSO ERM 2017, silne i skuteczne mechanizmy kontroli wewnętrznej - obejmujące działania prewencyjne, detekcyjne, procesy raportowania nadużyć oraz skoordynowane dochodzenia – znacząco redukują ryzyko oszustw i korupcji., Y. Carolina, J. E. Haneda, *COSO ERM and the role of internal auditors in fraud prevention (Survey on Internal Auditors in Indonesia),* Jurnal ASET (Akuntansi Riset) 2022, t. 14, nr 2, s. 325-334.

[848] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające*…, op. cit.

[849] A. Wójtowicz-Dawid, *1.5. Ryzyko w kontroli zarządczej* [w:] L. Śpiewak (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych…, op.cit.

[850] O ile legalność jest zero-jedynkowa (coś jest zgodne z prawem lub nie jest), o tyle meritum jest domeną wyboru dokonywanego w oparciu o kryteria celowościowe, gospodarnościowe, skutecznościowe lub optymalizacyjne, efektywnościowe.

[851] A. Górnicz-Mulcahy, M. Lewandowicz-Machnikowska, *7.2.10. Obowiązek wykonywania poleceń* [w:] K. W. Baran, Z. Góral (red.), System prawa pracy. Tom XI. Pragmatyki pracownicze, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

[852] K. Świderski, *Polecenie w administracji publicznej*. Wybrane problemy, Studia Prawa Publicznego 2023, nr 2, s. 41-75.

samorządowych[853] wyraźnie określono, że do obowiązków pracownika samorządowego należy sumienne i staranne wykonywanie poleceń przełożonego[854].

Analiza normatywnych aspektów funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) wymaga zatem ustalenia rzeczonych ograniczeń[855], które rzutują w sposób bezpośredni na możliwość realizacji funkcji (f4). Należy bowiem zauważyć, iż zarządzanie ryzykiem, zwłaszcza w jego strategicznym ujęciu, znanym w doktrynie przedmiotu jako Risk Based Internal Audit (RBIA)[856] jest *par excellence* aktem władzy dyskrecjonalnej. Stosunek pracy w jednostkach s.f.p. istotnie ogranicza możliwość recenzowania przez pracownika (audytora wewnętrznego) istoty ryzyka podejmowanego przez pracodawcę (kierownika jednostki)[857]. Hierarchiczność systemu zarządzania w s.f.p., która konstytuuje ogólną zasadę, że pracownik nie jest partnerem w dyskrecjonalnym zarządzaniu strategicznym[858] znajduje potwierdzenie zarówno art. 280 Uofp z 2009 r., jak i zasadzie podporządkowania ujętej w prawie pracy (art. 22 § 1 K.p.)[859].

Warto zaznaczyć ponadto, iż wyraźnie wskazuje się w piśmiennictwie, iż wprowadzony w Rozporządzeniu metodologicznym obowiązek uzgadniania kryteriów oceny z jednostką audytowaną przed przeprowadzeniem zadania zapewniającego, jest postrzegany przez środowisko audytorów wewnętrznych jako czynnik negatywnie wpływający na skuteczność samego audytu wewnętrznego. Podnosi się bowiem, iż obowiązek ten, w połączeniu z dotychczasowym, znacznym wpływem kierownika jednostki (np. wójta lub burmistrza) na proces audytu wewnętrznego, głównie poprzez

---

[853] Ustawa o pracownikach samorządowych (Dz.U. 2008 Nr 223, poz. 1458 z późn. zm.).

[854] *„W literaturze przyjmuje się, że stanowią one szczególny rodzaj jednostronnych czynności prawnych, w wyniku których powstają po stronie pracownika obowiązki i uprawnienia. Prawną formą czynności kierowniczej jest polecenie dotyczące pracy. Czynność ta określana jest mianem dyrektywnej. Uchybienie obowiązkowi wykonania polecenia zagrożone jest natomiast, na gruncie prawa pracy, odpowiedzialnością pracowniczą.”,* A. Górnicz-Mulcahy, M. Lewandowicz-Machnikowska, 7.2.10. Obowiązek wykonywania poleceń [w:] K. W. Baran, Z. Góral (red.), System prawa pracy. Tom XI. Pragmatyki pracownicze, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

[855] W konsekwencji, wszelkie działania audytora wewnętrznego muszą być podporządkowane woli kierownika jednostki, a w razie ewentualnej niesubordynacji przełożony może powołać się na utratę zaufania pracodawcy względem pracownika i zwolnić audytora wewnętrznego., Wyrok Sądu Okręgowego w Zielonej Górze z 4.10.2016 r., IV Pa 92/16, LEX nr 2150399.

[856] Risk Based Internal Audit (RBIA), zob. IIA Madras, Risk Based Internal Audit, oraz E. Gelbstein, *IS Audit Basics: Risk-based Audit Planning for Beginners*, ISACA Journal 2017, nr 2, *passim.*

[857] Wyrok WSA w Kielcach z 11.02.2025 r., II SA/Ke 629/24, LEX nr 3834115.

[858] Zob. Wyrok Sądu Okręgowego w Zielonej Górze z 4.10.2016 r., IV Pa 92/16, LEX nr 2150399.

[859] „*Zasada podporządkowania jest jedną z podstawowych cech odróżniających stosunek pracy od stosunków opartych na innych umowach o świadczenie usług”.*, W. Muszalski, B. Godlewska-Bujok [w:] W. Muszalski, K. Walczak (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. 14, 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r. *art. 22.*

zatwierdzanie rocznego planu audytu i wydawanie upoważnień, obniża *de facto* efektywność tego mechanizmu kontrolnego[860].

Jak wynika z kontroli NIK dotyczącej zadań zapewniających audytu wewnętrznego w latach 2016-2019 (trzy kwartały), aż w 37% objętych kontrolą jednostek nie zakończyły się one sformułowaniem żadnych wniosków o charakterze systemowym. Co więcej, nie przełożyły się one na działania służące poprawie funkcjonowania jednostki ani nie zostały uwzględnione w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej. Kontrola NIK wykazała jednocześnie, że zdecydowana większość (84%) zadań dotyczyła zgodności z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami funkcjonowania JST. O niskim przełożeniu na efektywność świadczy wymownie fakt, iż wnioski wskazujące kierunki usprawnienia działalności (skuteczność i efektywność) stanowiły jedynie 16% z 514 (wszystkich odnotowanych) wniosków pokontrolnych[861].

W tym kontekście widoczne stają się ryzyka dotyczące podmiotu zarządczego, rozumiane jako ryzyko pracodawcy, którym jest wyłącznie kierownik jednostki. Tymczasem funkcja oceny ryzyka (f4) w swoim strategicznym wymiarze (RBIA) jest próbą merytorycznej oceny sposobu ponoszenia tego ryzyka. Rzetelna realizacja funkcji oceny ryzyka (f4) przez audytora wewnętrznego musiałaby zatem polegać na merytorycznej ocenie wyborów kierownika jednostki. Audytor wewnętrzny, aby wypełnić cel (c4), musiałby być w stanie zakwestionować decyzję kierownika, stwierdzając np., że konkretna decyzja kierownika o zaakceptowaniu ryzyka była niecelowa (niegospodarna), gdyż niewłaściwie oszacowano stosunek zmniejszania kosztów do potencjalnych strat. Tymczasem audytor wewnętrzny w jednostkach s.f.p. co do zasady nie przesądza o wyniku analizy ryzyka, koncentrując się na poprawności samego procesu. Podobnie w kwestii skuteczności sprawdza, czy sam mechanizm decyzji jest skuteczny np. czy mechanizmy raportowania działają poprawnie oraz czy analizy ryzyka są wykorzystywane (formalnie uwzględniane) w procesie planowania.

Zatem wszystkie te aktywności audytora wewnętrznego mające na uwadze kompletność, adekwatność danego projektu, poprawność metodologiczną,

[860] Artykuł jest opracowaniem wyników kontroli NIK (nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI) obejmującej okres 2016-2019. Badanie przeprowadzono w 27 urzędach JST (w tym 5 urzędach marszałkowskich, 5 starostwach i 17 urzędach gmin) na terenie pięciu województw., A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny a zasada efektywnego wydatkowania środków publicznych na przykładzie gmin dolnośląskich*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2020, nr 9, s. 2-10.

[861] G. Walendzik, K. Wilkosz, *Nieefektywny audyt wewnętrzny*. Działalność samorządu terytorialnego, Kontrola Państwowa 2020, nr 5, Warszawa 2020, s. 77-96.

funkcjonalność, spójność[862] itd. mają jednak charakter formalno-proceduralny. W konsekwencji, poważne ograniczenie realizacji wspierającej funkcji doradczej (f1) staje się *ipso facto* poważnym ograniczeniem możliwości pełnej i proaktywnej merytorycznej realizacji funkcji oceny ryzyka (f4). Próba strategicznej oceny ryzyka przez audytora wewnętrznego z dużym prawdopodobieństwem prowadziłaby do wkroczenia w sferę oceny *meritum* decyzji zarządczych, łamiąc tym samym bezwzględnie obowiązującą normę z art. 280 Uofp z 2009 r.[863].

W świetle powyższej, głębokiej sprzeczności regulacji, poglądy wyrażane w doktrynie, wskazujące na *„brak kompleksowych procedur"* w tym obszarze (A. Bartoszewicz, H. Lelusz, 2009)[864], nabierają nowego znaczenia i nie jawią się już jako odrębna, samoistna bariera organizacyjna. Przeciwnie, obserwowany rozrost procedur wydaje się być logiczną i systemową konsekwencją kolizji norm opisanych powyżej. *„Ucieczka w formalizm"* na którą wielokrotnie wskazywano w raportach m.in. OECD- oparta na dominacji funkcji zapewnienia zgodności (f5) ponad strategiczną funkcją oceny ryzyka (f4), przestaje być wyłącznie kwestią wyboru lub błędu organizacyjnego, a staje się *w* praktyce silnie preferowaną strategią.

Problematyka ta analizowana z perspektywy ekonomicznej analizy prawa (Law & Economics)[865] demaskuje głęboko zakorzenioną *„asymetrię sankcyjną"*[866] wprowadzoną przez ustawodawcę. System prawny, głównie poprzez regulacje Uofp z 2009r. oraz ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z 2009 r.[867], stwarza bowiem zasadniczo niespójne bodźce motywacyjne. Z jednej strony, ryzyko (koszt) po stronie audytora wewnętrznego, wynikające

[862] Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości*, s. 7-8, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034, dostęp: 10.10.2025 r.

[863] Poprzednio obowiązujący stan prawny dotyczący art. 51 ust. 8 Uofp z 2005 r., statuował bardzo szerszą ochronę. Konstrukcja ta zakładała bowiem, iż kluczowe bezpośrednia podległość organizacyjna najwyższemu kierownictwu (kierownikowi jednostki lub dyrektorowi generalnemu) oraz szczególna ochrona trwałości stosunku pracy obejmowały wszystkich audytorów wewnętrznych zatrudnionych w jednostce. Obecnie obowiązująca Uofp z 2009r. zapewnia ochronę już wyłącznie co do osoby kierownika komórki audytu wewnętrznego., J. Wierzbicki [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych…, op. cit., art. 280.

[864] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające*…, op. cit.

[865] P. Chmielnicki, Wspólne spojrzenie na katedrę. Mocne i słabe strony ruchu Law & Economics z punktu widzenia nauk prawnych, Przegląd Prawa Publicznego 2012, nr 6, s. 107-121, por. J.H. Arlen, E.L. Talley (red.), Experimental Law and Economics, seria: Economic Approaches to Law, t. 20, Edward Elgar Publishing, Cheltenham–Northampton 2008, *passim.*

[866] J. Arlen, L. Kornhauser, *Battle for our souls: a Psychological justification for corporate and individua l liability for organizational misconduct…,* op.cit.

[867] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1484), dalej także: u.o.n.d.f.p.

z zaniechania lub błędu w realizacji funkcji (f5) jako formalnej zgodności, jest wysokie i realne, grożąc jego bezpośrednią odpowiedzialnością. Z drugiej strony, audytor otrzymuje bodziec w postaci braku porównywalnej, bezpośredniej korzyści (premii) z tytułu rzetelnej i dogłębnej realizacji (f4) funkcji oceny ryzyka[868] strategicznego, która wiązałaby się potencjalnie z ryzykiem konfliktu ze zwierzchnikiem, przy jednoczesnym braku jakiejkolwiek sankcji za zaniechanie owej funkcji. W tak skonstruowanej matrycy bodźców, najbardziej racjonalną i typową strategią dla każdego audytora wewnętrznego, działającego racjonalnie, jest zapewnienie sobie bezpieczeństwa[869] poprzez *„ucieczkę w formalizm"* poprzez maksymalizację działań w obszarze funkcji zapewnienia zgodności (f5) przy jednoczesnej minimalizacji (lub ograniczeniu do działań pozornych) funkcji oceny ryzyka (f4).

Należy w tym miejscu podkreślić, iż ustawodawca, konstruując sprzeczne aksjologicznie i sankcyjnie normy, *de facto* wyznaczył optymalny, z punktu widzenia racjonalności jednostki, model zachowania. Audytor wewnętrzny, wybierając formalizm funkcji zgodności (f5) kosztem merytorycznej oceny ryzyka (f4), nie działa wbrew prawu, lecz postępuje dokładnie tak, jak ono mu pozwala (poprzez mechanizmy bodźcowe). Jest to modelowa ilustracja kluczowej dla Law & Economics tezy, iż prawo, które ignoruje racjonalność ekonomiczną swoich adresatów, może w praktyce rodzić skutki odwrotne do zamierzonych[870].

Dlatego też, obserwowana przewaga funkcji zgodności (f5) nie jest dysfunkcją, lecz w pełni racjonalną, konsekwencją konstrukcji obowiązujących regulacji, w znacznym stopniu zgodną z (prawdopodobnie niezamierzonym przez ustawodawcę) *ratio legis* tych regulacji. Norma ujęta w art. 272 Uofp z 2009 r., dotycząca oceny zarządzania ryzykiem (f4), ma w tym ujęciu charakter *lex imperfecta.* Nie jest bowiem

---

[868] B. M. Wołoszczuk, *Organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] J. Przybylska, S. Kańduła, I. Bogucka (red.). Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2024, s. 34, https://doi.org/10.18559/978-83-8211-203-0.

[869] *„ludzie często nie sankcjonują osób naruszających normy, gdy czerpią korzyści z ich działań. Co więcej, robią to, ponieważ ich własny interes w czerpaniu korzyści z niewłaściwego zachowania prowadzi ich do dosłownego przymykania oka - wręcz bycia ślepym - na nielegalne zachowanie drugiej osoby. Interes własny wytwarza motywowaną ślepotę. Zmotywowana ślepota z kolei prowadzi ludzi z grupy, która czerpie korzyści z niewłaściwego postępowania, do zaniechania karania tych, którzy łamią prawo, nie będąc świadomymi, że to robią"* J. Arlen, L. Kornhauser, *Battle for our souls: a Psychological justificatio n for corporate and individual liability for organizational misconduct…,* op.cit. 697.

[870] C. Jolls, C. R. Sunstein, R. Thaler, *A Behavioral Approach to Law and Economics*. Harvard Law School John M. Olin Center for Law, Economics and Business Discussion Paper Series 1998, vol. 50 s. 1476- 1480, dostęp: https://www.researchgate.net/publication/30505221_A_Behavioral_Approach_to_Law_and_Economics.

wsparta skutecznymi mechanizmami sankcyjnymi ani ustrojowymi gwarancjami pierwszeństwa, które chroniłyby ją przed wyparciem przez normę funkcji zgodności (f5) wzmocnioną przez sankcję. W konsekwencji, hipoteza (h4) została sfalsyfikowana. Wadliwość (f4) nie wynika z brzmienia art. 272 Uofp z 2009 r., lecz z braku norm systemowych gwarantujących prymat analizy ryzyka (wymaganej przez art. 68 ust. 2 pkt 7 i Standardy IIA) nad analizą zgodności (f5), (wymuszoną przez u.o.n.d.f.p. i art. 280 Uofp z 2009r.).

3.7.5. Funkcja zapewnienia zgodności (f5)

Uzasadnienie dla celu badawczego (c5), obejmującego zapewnienie zgodności działań jednostki z obowiązującymi regulacjami, oraz skorelowanej z nim funkcji (f5), znajduje swoje źródło w fundamentalnej dla porządku prawnego zasadzie legalizmu, statuowanej w art. 7 Konstytucji RP. Historycznie, jak wskazują W.B. Meigs[871], B. Soltani[872] czy B.R. Kuc[873], audyt wewnętrzny koncentrował się przede wszystkim na badaniu i weryfikacji sprawozdawczości finansowej, co stanowiło jego pierwotny, wąsko rozumiany zakres funkcjonalny[874]. Jednak jego współczesne *ratio legis* w s.f.p. polega na zagwarantowaniu działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa.

Powiązanie tej roli audytu wewnętrznego z systemem kontroli zarządczej uwidacznia się w art. 68 ust. 2 pkt 1 Uofp z 2009 r., gdzie zdefiniowano zapewnienie zgodności działalności jednostki z przepisami prawa jako zasadniczy cel kontroli zarządczej. W tej konstrukcji prawnej istotnym elementem funkcji (f5) jest niezależna i obiektywna weryfikacja *ex post* dokonywana przez audyt wewnętrzny względem kierownika jednostki, która wynika z norm prawa powszechnie obowiązującego (m.in. art. 175 ust. 1, art. 272 ust. 1, art. 273 oraz art. 286 ust. 1 Uofp z 2009 r.)[875] oraz norm *soft law*, takich jak Standardy IIA (m.in. 1220, 2110.A1, 2130.A1)[876] i Kodeks Etyki[877].

---

[871] W.B. Meigs, O.R. Whittington, R.F. Meigs*, Principles of Auditing, Irwin Series in Quantitative Analysis for Business Willard J. Graham series in accounting*, R.D. Irwin, Boston 1989, s.33.
[872] B. Soltani, Auditing, An International Approach, Prentice Hall (Pearson education), Harlow, UK 2007, The International Journal of Accounting 2007, Elsevier, June, vol. 44 (2), s. 211-214.
[873] B.R. Kuc, *Kontrola- Kontroling- Audyt 3 w 1- podobieństwa i różnice*…, op. cit., s. 242.
[874] K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*…, op. cit., s. 81.
[875] Por. G. Michalczuk [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), Finanse publiczne. Komentarz…, op. cit., art. 272.
[876] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s..20- 21,30,32.
[877] The Institute of Internal Auditors, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, wrzesień 2016, s.5- 51, https://www.iia.org.pl/sites /default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_final.pdf, dostęp: 15.06.2025 r.

Dla precyzji rozważań kluczowe jest ścisłe rozróżnienie funkcji zapewnienia zgodności audytu (f5) od funkcji *compliance*. Jak wskazano w rozważaniach dotyczących definicji (A. Nalazek)[878], *compliance*, stanowi system prewencyjny i operacyjny, będący elementem kontroli zarządczej, ukierunkowany na implementację procedur zapobiegających ryzyku niezgodności, działając na bieżąco i w perspektywie *ex ante*[879]. Natomiast funkcja (f5) audytu wewnętrznego, działając *ex post*, pełni rolę weryfikacyjną i oceniającą. Jej istotą jest autonomiczne badanie adekwatności i efektywności systemów kontroli wewnętrznej, w tym również systemów *compliance*[880]. W literaturze podkreśla się, że audyt wewnętrzny, realizując funkcję zapewnienia zgodności (f5), pełni rolę mechanizmu nadzorczego o charakterze wtórnym (meta- kontrolnym), zapewniając kierownictwu[881] niezależną ocenę prawidłowości funkcjonowania systemu zgodności, nie zastępując go w operacyjnym zarządzaniu zgodnością[882].

Badania empiryczne ujęte w raporcie OECD (Raport „*Performance Auditing in Poland"* 2024) wskazują na znaczącą, dysproporcjonalną dominację funkcji (f5) w polskiej praktyce[883], albowiem wedle raportu audyty ukierunkowane na weryfikację zgodności mają znaczącą przewagę ilościową nad audytami ukierunkowanymi na ocenę efektywności działań lub zarządzania ryzykiem[884]. Obserwowana przewaga funkcji (f5) nie stanowi jednak dowodu na jej skuteczność, lecz jest symptomem głębokiej niespójności systemowej, wynikającym wprost z ustaleń dokonanych w podrozdziałach 3.7.1 i 3.7.4 pracy. W takiej sytuacji funkcja zapewnienia zgodności (f5) przejmuje w praktyce rolę dominującą, kompensując niemożność realizacji funkcji merytorycznych

[878] A. Nalazek, *Część ogólna I Zasady utworzenia i utrzymywania skutecznie funkcjonującego systemu compliance* [w:] A. Nalazek, A. Piskorz-Szpytka, Compliance w spółkach publicznych. Praktyczny przewodnik, Warszawa 2023. LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.
[879] A. Nalazek, *3. Modele kształtowania systemu compliance* [w:] A. Nalazek, A. Piskorz-Szpytka…, op. cit.
[880] R. Bulejak, *2. Obowiązki podatnika oraz Szefa KAS* [w:] P. Tomczykowski (red.), Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.
[881] H. Hendrysiak, *Audyt ma ostrzegać kierownika jednostki, co wymaga poprawy*, Samorząd Terytorialny. Kontrola Zarządcza, Opinie, 25.11.2019, https://www.prawo.pl/samorzad/audyt-wspiera-kierownika-przez-zapewnienie-ze-obszar,496062.html, dostęp: 15.06.2025 r.
[882] B. M. Wołoszczuk, *Organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] J. Przybylska, S. Kańduła, I. Bogucka (red.), Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2024, s. 34, https://doi.org/10.18559/978-83-8211-203-0.
[883] OECD, *Performance auditing in Poland: Best practices*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris 2024, s.43-45, https://doi.org/10.1787/34e2353d-en, dostęp: 15.06.2025 r.
[884] Jednostki audytu wewnętrznego administracji centralnej przeprowadziły średnio około 9 audytów zgodności z przepisami, 4 audyty wydajności i 2 audyty finansowe w ciągu ostatnich pięciu lat, co wskazuje, że odsetek audytów zgodności z przepisami jest stosunkowo wysoki. Podobnie jest w JST, gdzie jednostki audytu wewnętrznego są bardziej zorientowane na audyty zgodności z przepisami., OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana*…, op. cit., s. 96.

(m.in. funkcji (f1), (f4)), co prowadzi do jej substytucyjnego stosowania jako jedynej możliwej do wdrożenia w warunkach konfliktu regulacyjnego.

W praktyce funkcja zapewnienia zgodności (f5) zaczyna być stosowana znacznie częściej niż pozostałe funkcje audytu wewnętrznego, co prowadzi do jej faktycznej dominacji. Dzieje się tak szczególnie w sytuacjach, w których realizacja funkcji merytorycznych: takich jak funkcja oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) czy wspierająca funkcja doradcza (f1), staje się utrudniona lub niemożliwa. W takich warunkach audyt wewnętrzny koncentruje się na zadaniach o charakterze formalnym, które są łatwiejsze do wykonania oraz bezpieczniejsze organizacyjnie, ponieważ nie wymagają analizy ryzyka ani formułowania zaleceń mogących podważyć decyzje kierownika jednostki. Skutkiem tego jest systemowe wypieranie zadań merytorycznych, w szczególności dotyczących funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) oraz funkcji optymalizacji procesów (f7). Prowadzi to do stanu, w którym audyt wewnętrzny spełnia swoje zadania jedynie formalnie i proceduralnie. W praktyce maskuje jednak brak realnej oceny ryzyka i efektywności, opartej na faktycznych zagrożeniach i merytorycznej weryfikacji dyskrecjonalnych decyzji, kreując wyłącznie iluzję bezpieczeństwa prawnego.

Kluczowym jest jednak wykazanie, że funkcja (f5) ulega co najmniej podwójnemu zniekształceniu funkcjonalnemu, które w istocie czyni ją niewystarczającą. Po pierwsze, wskazać należy na zniekształcenie przedmiotowe (z meta-kontroli w formalizm), gdyż jej pozorne wzmocnienie normatywne oznacza jej jednoczesne wyeksponowanie i jakościową degradację. Jak bowiem wykazano już w 3.7.4. pracy, wykazane mankamenty regulacji, wynikające z podległości służbowej uniemożliwiają audytorowi wewnętrznemu skuteczną merytoryczną ocenę ryzyka (f4). Należy przy tym zauważyć, że normatywny wzorzec funkcji (f5), jako mechanizmu oceny systemu *compliance*, zakłada konieczność badania jego adekwatności i efektywności[885]. Oznacza to konieczność odniesienia się również do ryzyk, które są przedmiotem funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4). Tym samym, jeśli zachodzi faktyczna niemożność w zakresie funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) stanowi to pierwotne obciążenie całej konstrukcji prawnej. Skoro audytor wewnętrzny, w warunkach istniejących ograniczeń, nie jest w stanie dokonać merytorycznej oceny ryzyka (f4), to tym bardziej nie może przeprowadzić pełnej, rzetelnej oceny adekwatności systemu

[885] Z. Dobrowolski, *Rozdział 1 Pojęcie kontroli zarządczej* [w:] K. Zając (red.), Kontrola zarządcza…, op.cit.

compliance, który stanowi odpowiedź na zidentyfikowane ryzyka. Wzorzec normatywny (f5) jest zatem obarczony nierozwiązywalną sprzecznością funkcjonalną w kontekście podnoszonego konfliktu art. 280 Uofp z 2009 r. i funkcji doradczej (f1).

W konsekwencji, obserwowany proces zniekształcenia funkcji (f5) staje się nieunikniony i głęboki. Funkcja zapewnienia zgodności (f5), której normatywny kształt zakłada rolę mechanizmu nadzorczego o charakterze meta-kontrolnym[886], w praktyce ulega zawężeniu do kontroli formalistycznej, sprowadzającej się do weryfikacji aspektów proceduralnych (np. kompletności list, złożenia podpisów, zachowania terminów)[887]. Tym samym, ograniczenie zakresu audytu wewnętrznego do aspektów formalnych eliminuje konieczność formułowania ocen merytorycznych, które mogłyby być odbierane przez kierownika jednostki jako kwestionowanie jego decyzji, co znacząco redukuje ryzyko wystąpienia konfliktu służbowego, pozostając tym samym działaniem neutralnym z punktu widzenia wewnętrznych relacji organizacyjnych.

Po drugie, dochodzi do zniekształcenia funkcji (f5) w wymiarze podmiotowym. Jest ono wynikiem naruszania zasad Standardów IIA przez audytorów wewnętrznych, którzy w warunkach presji strukturalnej wynikającej m.in. z art. 280 Uofp z 2009 r. oraz podporządkowania służbowego, stają się podatni na ograniczenie własnej niezależności i obiektywizmu[888]. Badania P. Sołtyka (2017)[889] wykazują, że 30% audytorów nie przestrzega zasady niezależności. Przybylska, Trebecki i Rydzak (2020)[890] wskazują na naruszenia *„Kodeksu etyki”* i zasad poufności. Jak podkreślają A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec[891] obowiązek uzgadniania z audytowanym kryteriów oceny przed przeprowadzeniem zadania zapewniającego wynikający z Rozporządzenia metodologicznego jest zaprzeczeniem niezależności i obiektywizmu, ponieważ audytor

---

[886] G. Michalczuk [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.) *Finanse publiczne. Komentarz*…, op. cit., art. 272.

[887] *„Zgodnie z wymogami Standardów IIA, rodzaj usług (zadań) zapewniających i doradczych audytu powinien zostać formalnie określony w karcie audytu wewnętrznego, (standard 1000 „Cel, uprawnienia i odpowiedzialność” - standardy wdrożenia 1000.A1 i 1000.C1). Kartą audytu wewnętrznego w rozumieniu Standardów IIA jest oficjalny dokument określający cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego. Dokument ten powinien ponadto ustalać pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji, uprawnienia do dostępu do danych, personelu i pracowników jednostki oraz określać zakres działania audytu wewnętrznego (standard 1000 „Cel, uprawnienia i odpowiedzialność”).”,* L. Opioła, T. Skica, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz [w:] W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, wyd. 3, 2019, Legalis, dostęp: 01.11.2025 r., art. 272.

[888] Por. G. Michalczuk [w:] W. Misiag (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*…, op. cit., art. 272.

[889] P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych*…, op. cit.

[890] J. Przybylska, J. Trebecki, W. Rydzak, *Skuteczna komunikacja w audycie wewnętrznym*…, op. cit.

[891] A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny a zasada efektywnego wydatkowania środków publicznych na przykładzie gmin dolnośląskich*…, op. cit.

wewnętrzny zamiast sam ustalać kryteria oceny na podstawie ryzyka i standardów, musi je negocjować z podmiotem, który jest oceniany, co niewątpliwie jest potwierdzeniem wymuszonej *„podległości”* (w sensie merytorycznym) wobec kierownika audytowanej instytucji.

W perspektywie niniejszych rozważań problematyczne zagadnienia nie jawią się jako zjawisko przypadkowe, lecz raczej kolejna, bezpośrednia konsekwencja zdefiniowanego konfliktu normatywnego u podstaw wspierającej funkcji doradczej (f1). Audytor, postawiony bowiem w sytuacji konfliktu między *imperium* zwierzchnika (art. 280, art. 68 Uofp z 2009 r.) a zasadami etyki (np. niezależnością), staje przed tym samym nierozwiązywalnym dylematem, co przy funkcji (f1). Aby zachować lojalność służbową może być *de facto* zmuszany do naruszenia własnych standardów zawodowych[892]. Zatem funkcja zapewnienia zgodności (f5) zawodzi, ponieważ jej podmiot tj. audytor wewnętrzny sam mierzy się z presją normy ustrojowej.

Poglądy prezentowane w doktrynie (G. Gołębiowski)[893] oraz wyniki badań Bartoszewicz i Lelusz (2009),[894] potwierdzone w nowszych analizach - A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec (2020)[895], wskazują, że regulacje w zakresie funkcji zapewnienia zgodności (f5) mają charakter zbliżony do *lex imperfecta*, tj. pozbawiony skutecznych mechanizmów egzekwowania merytorycznych rezultatów audytu wewnętrznego.

Powyższe badania wskazują bowiem jednoznacznie, że audytorzy wewnętrzni celowo omijają newralgiczne, podstawowe i ryzykowne obszary działalności jednostki (jak np. procesy inwestycyjne) i skupiają się wyłącznie na aspektach proceduralno-formalnych (np. legalność i zgodność z procedurami)[896]. Dodatkowo, w Raporcie OECD wprost stwierdzono, że choć w art. 272 Uofp z 2009 r. nakazano ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności (3E), *„w praktyce te oceny są realizowane tylko*

---

[892] J. Szafran, *Przestrzeganie kodeksu etyki audytora wewnętrznego w świetle badań ankietowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 72, Szczecin 2014, s. 195–209.

[893] *„(...) musi się zmienić praktyka zarządzania w administracji publicznej związana z brakiem ukierunkowania na osiąganie rezultatów. Urzędnicy w polskiej administracji są nastawieni raczej na dokładne wykonywanie procedur niż dbanie o określony efekt. Wynika to po części z tego, że zwykle są oni kontrolowani i oceniani według kryterium zachowania zgodności z wyznaczonymi procedurami, a nie według kryterium skuteczności i efektywności.”,* G. Gołębiowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy…, op. cit., art. 272.

[894] Badania wykazały, że gminy pomimo obowiązku nie zatrudniły audytora wewnętrznego., A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające*…, op. cit.

[895] A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny*…, op. cit.

[896] Ibidem.

częściowo"[897], co pogłębia znikomy poziom umiejętności i narzędzi informatycznych IT stosowanych przez audytorów[898]. Jest to empiryczny dowód na opisaną systemową absorpcję funkcji merytorycznych przez funkcję zapewnienia zgodności (f5).

W świetle przytoczonych ustaleń, na pytanie badawcze (p5): czy system normatywny (f5) jest wystarczający do skutecznego realizowania przez audyt wewnętrzny celu zapewnienia zgodności (c5)? należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Regulacje dotyczące funkcji zapewnienia zgodności (f5), funkcjonujące w praktyce, okazują się niewystarczające (nieadekwatne).

Stwierdzona podwójna wadliwość funkcji zapewnienia zgodności (f5), przejawiająca się w jej przedmiotowej redukcji do roli czysto formalistycznej oraz w podmiotowej niezgodności działań audytora ze Standardami IIA, prowadzi bowiem do kreowania jedynie pozornego zapewnienia w zakresie bezpieczeństwa proceduralno-formalnego. Znajduje to bezpośrednie potwierdzenie w wynikach badań empirycznych A. Ćwiąkała-Małys i M. Durbajło-Mrowiec, które dowodzą, iż mechanizmy te służą w praktyce budowaniu iluzji bezpieczeństwa prawnego[899]. Dzieje się to kosztem zaprzestania identyfikacji faktycznych ryzyk materialnych, takich jak ryzyko prawne[900] czy reputacyjne[901]. Wspomniane badania potwierdzają, iż audytorzy redukują swoje działania do badania zgodności, koncentrując się na legalności działania i zgodności z przepisami, podczas gdy kluczowe ryzyka materialne- jak efektywność procesów inwestycyjnych- są pomijane na rzecz bezpieczniejszych obszarów, np. rachunkowości[902].

Potwierdzenie powyższych tez znajduje się także w artykule podsumowującym kontrolę NIK opublikowanym przez G. Walendzik i K. Wilkosz (2020)[903]. Jednoznacznie wyniki wskazują, że w 37% skontrolowanych jednostek audyty wewnętrzne nie

[897] OECD, *Performance auditing in Poland: Best practices*…, op. cit., s.42-45.
[898] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana*…, op. cit., s.88-89.
[899] A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny*…, op. cit., s. 8.
[900] Ryzyko prawne- D. Rogoziński, II. *Zarządzanie ryzykami związanymi z działalnością w obszarze bancassurance, Rekomendacja 2,* [w:] P. Ambroży (red.), *Rekomendacja U dotycząca dobrych praktyk w zakresie bancassurance. Komentarz*, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., Załącznik @1.
[901] Ryzyko reputacyjne- wynika z utraty zaufania społecznego np. W wyniku rozpowszechniania informacji na temat naruszenia, działań lub zdarzeń, które podważają wiarygodność, etykę lub skuteczność działania instytucji publicznej., por. A. Cudna-Wagner, *Komentarz do niektórych przepisów ustawy o komornikach sądowych* [w:] M. Dziurda (red.), Powództwa przedstawicielskie. Komentarz, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., art. 21.
[902] A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny*…, op. cit.
[903] Analiza objęła lata 2016-2019, dotycząc kontroli NIK przeprowadzonej w 27 urzędach JST (urzędach gmin, starostwach powiatowych i urzędach marszałkowskich) na terenie pięciu województw. G. Walendzik, K. Wilkosz, *Nieefektywny audyt wewnętrzny*, Kontrola Państwowa 2020, nr 5, s.77-96.

prowadziły do formułowania wniosków o charakterze systemowym lub ich treść nie przekładała się na istotną poprawę funkcjonowania jednostki. Ponadto zdecydowana większość (84%) zaleceń dotyczyła jedynie zgodności z przepisami prawa. Tylko 16% wniosków wskazywało, jak usprawnić działalność pod kątem skuteczności i efektywności - co *de facto* powinno być sednem audytu wewnętrznego[904].

Wnioski ujęte w Raporcie OECD[905], wsparte powyższymi wynikami badań naukowych i poglądami doktryny, pozwalają na sfalsyfikowanie hipotez (h4) i (h5). Przewaga zredukowanej do wymiaru formalistycznego funkcji zapewnienia zgodności (f5) dowodzi, że jej model normatywny jest niewystarczający do realizacji celu (c5) (falsyfikacja h5), a model funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) jest niewystarczający, gdyż zostaje systemowo wyparty (falsyfikacja h4).

Konsekwentnie, hipoteza (h5) -kształt normatywny funkcji zapewnienia zgodności (f5) skutecznie minimalizuje ryzyko braku zgodności działań z regulacjami (c5) - musi zostać sfalsyfikowana. Jak wykazano, audytor wewnętrzny, działając w ramach zidentyfikowanych barier (kolizji wspierającej funkcji doradczej (f1), presji regulacji u.o.n.d.f.p., zależności służbowej), nie jest *de facto* zdolny do realnej minimalizacji ryzyka (c5). Aktualne regulacje normujące funkcję zapewnienia zgodności (f5), w ramach wadliwej praktyki, nie minimalizują ryzyka, lecz je aktywnie przesłaniają.

Ponadto formalizm funkcji zapewnienia zgodności (f5), oderwany od celu ochrony majątku publicznego (c6), pozostaje w sprzeczności z podstawowymi założeniami prawa finansów publicznych, w tym zasadą legalności i celowości wydatkowania środków publicznych. Analiza funkcji zapewnienia zgodności (f5) ujawnia systemową inwersję celów, wynikającą wprost z opisanej kolizji unormowań i asymetrii sankcyjnej funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4). Wobec niemożności realizacji funkcji merytorycznych, takich jak wspierająca funkcja doradcza (f1) albo funkcja oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4), w praktyce dochodzi do systemowego przesunięcia akcentów w stronę funkcji formalnych, przede wszystkim funkcji zapewnienia zgodności (f5). Takie uprzedmiotowienie funkcji zapewnienia zgodności (f5), nie zapewnia jednak ochrony mienia publicznego (c6) i może być postrzegane jako *„ucieczka w formalizm”.* Badania A. Ćwiąkały-Małys i M. Durbajło-Mrowiec[906] potwierdzają, iż w efekcie funkcja (f5) ulega przekształceniu w mechanizm,

[904] Ibidem.
[905] OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana*…, op. cit.
[906] A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny*…, op. cit.

który zamiast ujawniać i ograniczać zagrożenia, może je pośrednio maskować, skupiając się na aspektach formalnych kosztem analizy ryzyk faktycznych.

3.7.6. Funkcja prewencyjna - ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6)

Cel (c6), ukierunkowany na ochronę majątku publicznego, oraz skorelowana z nim funkcja prewencyjna (f6), odnoszą się do fundamentalnego wymiaru prawa finansowego, rozumianego w polskiej tradycji doktrynalnej jako prawo gospodarowania mieniem publicznym. *Ratio legis* tej funkcji wykracza poza zwykłą gospodarność, stanowiąc normatywną konkretyzację konstytucyjnego obowiązku dbałości o zasoby publiczne (*implicite* art. 84 Konstytucji RP).

Należy podkreślić, że cel (c6) nie ma charakteru jednego z wielu równorzędnych celów audytu wewnętrznego; jego znaczenie jest nadrzędne z uwagi na związek z ochroną mienia publicznego, która stanowi podstawową wartość w prawie finansowym. Oznacza to, że ochrona majątku (c6) nie jest funkcją dodatkową, jak np. funkcja doradcza (f1) czy optymalizacyjna (f7), lecz stanowi podstawę aksjologiczną i konstrukcyjną systemu audytu wewnętrznego. Niewystarczalność regulacji w obszarze funkcji (f6), jak zostanie wykazane poniżej, nie stanowi wyłącznie jej słabości konstrukcyjnej, lecz prowadzi do niewypełnienia podstawowego zadania prawa finansowego, jakim jest ochrona mienia jednostek s. f. p., co nadaje analizie (f6) istotne znaczenie.

Umocowanie pozytywnoprawne celu (c6) tworzą normy: od ogólnych zasad kontroli zarządczej (art. 68 ust. 2 Uofp z 2009 r.), przez cel samego audytu wewnętrznego (art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r.), aż po implementujące je Standardy IIA (1210.A2, 2120.A1, 2130.A1)[907]. Ponadto J. Wierzbicki, powołując się na art. 325 TFUE, wskazuje na pierwotną przyczynę wprowadzenia audytu wewnętrznego do prawa finansowego w Polsce, jaką były zobowiązania wobec OECD i UE, zdefiniowane jako obowiązek „*zwalczania nadużyć finansowych"*. Ryzyko wystąpienia nadużyć jest więc zasadniczym problemem, któremu audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza mają przeciwdziałać[908].

Powyższe założenie ukierunkowuje analizę normatywną wprost na Standard 1210.A2[909]. Norma ta wymaga od audytora wewnętrznego posiadania wiedzy umożliwiającej identyfikację symptomów nadużyć, lecz nie nakłada na niego obowiązku

[907] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op.cit. s. 19, 31-32.
[908] J. Wierzbicki [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych…, op. cit., art. 272.
[909] Ibidem, s.19.

prowadzenia działań wykrywczych o charakterze dochodzeniowym[910]. Jest to istotne, gdyż ograniczenie to trafnie definiuje rolę (f6) jako ocenę systemu ochrony, a nie bezpośrednią straż (gatekeeping)[911]. Dowód na tę systemową ograniczoność (f6) znajduje się w analizie Modelu Trzech Linii (2020)[912]. Model ten precyzyjnie rozdziela odpowiedzialność: to kierownictwo (linia pierwsza) i funkcje wspierające (linia druga, np. AML Officer[913]), które są bezpośrednio odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem i ochronę. Audyt wewnętrzny (jako linia trzecia) ma jedynie dostarczać niezależnego i obiektywnego zapewnienia względem adekwatności i skuteczności mechanizmów. Oznacza to, że audytor wewnętrzny nie ponosi odpowiedzialności za materialne zabezpieczenie majątku jednostki; odpowiedzialność ta spoczywa na kierowniku jednostki, który zarządza ryzykiem nadużyć oraz kształtuje środowisko kontroli[914].

W tym miejscu ujawnia się zasadnicza, niespójność celowościowa. Cel (c6) - ochrona majątku (jak wykazano - istota prawa finansowego) - ma charakter absolutny i materialny. Tymczasem instrumenty normatywne (f6), jak dowiedziono, są ograniczone do poziomu meta-analitycznego (Standard 1210.A2 - szacowanie ryzyka oszustwa oraz ocena sposobu zarządzania ryzykiem w tym zakresie[915]). Polski model normatywny funkcji (f6) jest zatem skonstruowany jako narzędzie oceny mechanizmów ochrony majątku, a nie jako samodzielny instrument o charakterze ochronnym.

Jak wynika z badań Bartoszewicz i Lelusz (2009),[916] wskazujących m.in. na brak skutecznych mechanizmów antykorupcyjnych oraz niedoskonałości w kontroli

---

[910]Standard 2120.A2: *„Audyt wewnętrzny musi oceniać możliwość wystąpienia oszustwa i sposób zarządzania ryzykiem oszustwa w organizacji.”,* Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s. 32,19.

[911] Por. C. Ogórek, *Globalne standardy audytu wewnętrznego. Nowa jakość w sektorze finansów publicznych*…, op. cit., s. 410-426.

[912] The Institute of Internal Auditors Global Headquarters, *Aktualizacja trzech linii obrony,* kwiecień 2020r., s. 6 https://www.iia.org.pl/sites/default/files/200723_iia_trzy_linie_obrony_pl_f.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[913] AML Officer- oznacza osobę na kierowniczym stanowisku, powołaną przez instytucję obowiązaną do zapewnienia zgodności działalności instytucji, jej pracowników i współpracowników z przepisami Ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 644) określanej mianem AML/CFT (ang. *Anti Money Laundering/Counter Financing of Terrorism (AML/CFT*)) tj. ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu., szerszej zob. M. A. Kędzierski, *Obowiązki i odpowiedzialność oficera* AML *(AMLO) w instytucji obowiązanej, cz. 1*, Prokuratura i Prawo 2021, nr 5, s. 66-91 oraz E. Zdziarska, *Odpowiedzi na pytania ze szkolenia „Co każdy Compliance Oficer powinien wiedzieć o przeciwdziałaniu* praniu pieniędzy *oraz finansowaniu terroryzmu (*AML*/CFT)?”, które odbyło się 27 września 2022 r.*, Warszawa 2022, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

[914] The Institute of Internal Auditors Global Headquarters, *Aktualizacja trzech linii obrony,* kwiecień 2020r., s.3, https://www.iia.org.pl/sites/default/files/200723_iia_trzy_linie_obrony_pl_f.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[915] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s. 19.

[916] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające*…, op. cit.

dochodów i wydatków, systemy te - w praktyce funkcjonujące w jednostkach s.f.p. - okazują się niewystarczające, co potwierdza również diagnoza ujęta w raporcie OECD[917]. Jednocześnie, należy wyraźnie zastrzec, że jak wskazuje się w literaturze, audyt wewnętrzny może być wykorzystany do podnoszenia skuteczności działań kontrolnych, które mają za zadanie monitorowanie zakresu, w jakim aktywa jednostki są rozliczane i chronione przed ewentualnością nadużyć finansowych (np. kradzieży, oszustw i niewłaściwego wykorzystania jej mienia itd.)[918].

W świetle przyjętych założeń teoretycznych oraz powyższej analizy, odpowiedź na pytanie badawcze (p6) jest jednoznacznie negatywna: obowiązujące unormowania (f6) nie tworzą skutecznych gwarancji proceduralnych i merytorycznych dla ochrony majątku (c6) w jej kluczowym, kryminologicznym aspekcie - przeciwdziałania celowym nadużyciom. Tym samym, negatywna hipoteza (h6) - głosząca, że obowiązujące normy (f6) nie statuują adekwatnych mechanizmów prewencyjnych, pozostając niewystarczające dla ochrony majątku (c6) - została pozytywnie zweryfikowana.

Należy bowiem postawić tezę, iż wykazane ograniczenie funkcji (f6) jest prawną koniecznością wynikającą ze sprzeczności regulacji. Po pierwsze, jest to konsekwencją wynikającą z ograniczeń wspierającej funkcji doradczej (f1). Jak bowiem wykazano przy funkcji (f1), pierwotna kolizja (art. 280 vs. art. 272 Uofp z 2009 r.) czyni audytora wewnętrznego podmiotem zależnym (podwładnym). Jak wcześniej zauważono, rola audytu wewnętrznego ogranicza się do oceny podatności systemu na nadużycia (Standard 2120.A2[919]). Badania P. Sołtyka (2017)[920] oraz Strand Norman i in. (2010)[921] dostarczają w tej mierze dowodów empirycznych, że brak niezależności i presja psychologiczna (wynikające wprost z zależności służbowej - art. 280 Uofp z 2009r.) prowadzą do niewydolności funkcji prewencyjnej (f6). Audytor wewnętrzny funkcjonujący w warunkach zależności służbowej nie może w pełni realizować funkcji prewencyjnej (f6), w szczególności w odniesieniu do obszarów, które wiązałyby się z oceną działań kierownictwa jednostki.

---

[917] OECD, 22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego, Raport informacyjny, …, op. cit., s. 5-19.

[918] H. Zeng, L. Yang, J. Shi, *Does the supervisory ability of internal audit executives affect the occurrenc e of corporate fraud? Evidence from small and medium- sized listed enterprises in China*, International Journal of Accounting & Information Management 2020, Vol. 29 No. 1, s. 26. https://doi.org/10.1108/IJA IM-02-2020-0020.

[919] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s. 32.

[920] P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych*…, s.43-53.

[921] C. Strand Norman, A. M. Rose, J. M. Rose, *Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk*…, op. cit., s. 546-557,

Po drugie istnieje bariera systemowa, co do realnej detekcji (materialny cel c6), która wymagałaby przyznania audytorowi *imperium* - uprawnień władczych (dochodzeniowych), zastrzeżonych w polskim systemie prawnym wyłącznie dla organów enumeratywnie wymienionych w Kodeksie postępowania karnego, w art. 311 i art. 312 Kpk[922] (Policja, Prokuratura, ABW, CBA itd.). Polski ustawodawca nie może, w ustawie zwykłej (Uofp z 2009 r.), stworzyć *de facto* nowego organu o kompetencjach śledczych, działającego wewnątrz struktury administracyjnej i podległego kierownikowi (art. 280 Uofp z 2009 r.). Należy zatem, w tej perspektywie poczynić wniosek, iż funkcja prewencyjna audytu wewnętrznego (f6) z uwagi na swój doradczy charakter musiała zostać ograniczona do oceny symptomów. Norma (f6) jest zatem niewystarczająca (co potwierdza h6) do realizacji materialnego celu (c6) - celu, który (jak wykazano) jest istotą prawa finansowego.

Zidentyfikowany impas, w którym funkcja (f6) jest niewystarczająca dla realizacji (c6), jest obiektywną konsekwencją statusu audytora wewnętrznego (art. 280 Uofp z 2009 r.) oraz ujęcia organów ścigania w Kpk. Rozwiązanie tego impasu nie może polegać na przyznaniu audytorowi wewnętrznemu *imperium* (uprawnień śledczych). Rozwiązaniem jest zatem wzmocnienie meta-analitycznego charakteru funkcji (f6) poprzez zmianę statusu audytora wewnętrznego. Wymaga to poważnej reformy ustrojowej, polegającej na zerwaniu hierarchicznej podległości z art. 280 Uofp z 2009 r. To właśnie ów stosunek zależności leży u podstaw zdiagnozowanego problemu mankamentów regulacji (f1) i czyni audytora podatnym na zjawisko presji w kontekście realizacji funkcji (f3) oraz (f6). (badania P. Sołtyka, Strand Norman[923]), negatywnie rzutujące na realizację wszystkich badanych w opracowaniu funkcji.

Taka konstrukcja umożliwiałaby mu jednak pełne i wolne od obaw realizowanie swojej roli wynikającej ze standardów IIA (1210.A2, 2120.A2[924]), polegającej na ocenie symptomów i podatności na nadużycia, włączając w to również działania zwierzchnika. Co najistotniejsze, zyskałby on możliwość skutecznego raportowania o zaobserwowanych symptomach bezpośrednio do właściwego ministra odpowiedzialnego za dany resort. Taka zmiana umożliwiłaby audytorowi wewnętrznemu pełnienie roli niezależnego podmiotu raportującego o nadużyciach, co sprzyjałoby

[922] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 46 z późn. zm.).
[923] C. Strand Norman, A. M. Rose, J. M. Rose, *Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk*…, op. cit.
[924] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s. 19,32

tworzeniu efektywnych systemów zgłaszania nieprawidłowości (ang. *whistleblowing*), jak podkreślają Mandal i Amilan (2023)[925]. Audytor wewnętrzny stałby się realnym, niezależnym *„sygnalistą"* systemu, a nie (jak obecnie) podwładnym, którego raporty są oceniane przez pryzmat art. 280 Uofp z 2009 r.

Empiryczne ustalenia, w tym wyniki badań i diagnozy zawarte w raportach, wskazują, że systemy, które audyt ma oceniać - w szczególności mechanizmy antykorupcyjne oraz procedury nadzoru nad wydatkami i dochodami - są w praktyce niewystarczające[926]. Tym samym audyt wewnętrzny jest zobowiązany do oceny mechanizmów, których nieskuteczność jest już empirycznie potwierdzona. To prowadzi do sytuacji, w której audytor wewnętrzny identyfikuje podatności, lecz nie dysponuje ani instrumentami władczymi, ani proceduralnymi narzędziami, aby wpływać na ich usunięcie.

Tym samym odpowiedź na pytanie badawcze (p6): czy obowiązujące unormowania (f6) tworzą skuteczne gwarancje proceduralne i merytoryczne dla ochrony majątku (c6) i przeciwdziałania nadużyciom- musi być negatywna. Jednocześnie hipoteza (h6), zgodnie z którą obowiązujące normy (f6) nie statuują adekwatnych mechanizmów prewencyjnych i pozostają niewystarczające dla ochrony majątku (c6), znajduje potwierdzenie zarówno w dowiedzionym już ograniczonym charakterze uprawnień audytu wewnętrznego, jak i w efektywności systemów ochronnych, które audyt wewnętrzny może jedynie oceniać, ale nie korygować. Wyniki przeprowadzonej weryfikacji prowadzą także do syntetycznej konkluzji, że obecny model funkcji prewencyjnej (f6) posiada charakter systemowo niewystarczający, bowiem audyt wewnętrzny pozbawiony narzędzi śledczych, działając meta-kontrolnie nie może skutecznie realizować celu ochrony majątku w obszarze nadużyć. Ochrona ta wymaga współdziałania z innymi mechanizmami instytucjonalnymi oraz zmian o charakterze ustrojowym, w szczególności w zakresie niezależności audytu wewnętrznego i relacji z kierownictwem jednostki.

3.7.7. Funkcja optymalizacji procesów (f7)

Dogmatyczno-prawne uzasadnienie celu (c7), polegającego na zapewnieniu optymalizacji i poprawy efektywności operacyjnej zasobów, wynika z norm prawa finansowego oraz zasad organizacji administracji publicznej. Po pierwsze,

[925] A. Mandal, S. Amilan, *Preventing financial statement fraud in the corporate sector: insights from auditors*…, op. cit., s. 56 - 80,
[926] PricewaterhouseCoopers (PwC), *Economic crime prevention - what organisational leadership can do*, *Meeting tomorrow's challenges, embracing risk intelligently*, *Global Economic Crime Survey 2024*…, op.cit.

na płaszczyźnie prawa finansowego, jego źródło tkwi w zasadach: celowości i oszczędności (art. 44 ust. 3 Uofp z 2009 r.) oraz definicji kontroli zarządczej (art. 68 ust. 1 Uofp z 2009 r.), która ma zapewnić realizację celów w sposób efektywny i oszczędny[927]. Po drugie, na płaszczyźnie ustrojowej normy te realizują model dobrego rządzenia (ang. *good governance*), ponieważ funkcja optymalizacji (f7) pełni rolę instrumentu legitymizacji działań władzy wykonawczej, poprzez racjonalne gospodarowanie środkami i osiąganie zakładanych celów publicznych. Regulacje te dopełnia art. 175 ust. 1 Uofp z 2009 r. (nadzór nad efektywnością)[928] oraz art. 272 ust. 1 i 2 Uofp z 2009 r., w których wskazano, iż ocena kontroli zarządczej dotyczy jej adekwatności, skuteczności i efektywności. Zrekonstruowane norm prawne wspierane są przez normy metodologiczne (m.in. Standardy IIA 2120[929], 2130[930], 2201[931]).

Należy jednak w tym miejscu postawić tezę, iż w odróżnieniu od NIK (posiadającej wyraźną normę kompetencyjną co do kontroli gospodarności, art. 5 ustawy o NIK)[932], audyt wewnętrzny nie posiada bezpośredniej normy kompetencyjnej do samodzielnej, władczej oceny gospodarności, efektywności i celowości (3E) decyzji kierownika jednostki. Potencjał audytu w tym zakresie wynika pośrednio z art. 272 ust. 2 Uofp z 2009 r., który pozwala na ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej, a więc pośrednio oddziałuje na sferę 3E.

Niemniej jednak r*atio legis* funkcji (f7) jest zapewnienie optymalizacji (c7), a jej geneza sięga koncepcji audytu operacyjnego (B. Cadmus[933], definicja IIA z 1947 r.), ukierunkowanego na *„dodanie wartości i ulepszenie działalności operacyjnej”.* Istotne elementy (f7) odnoszą się zatem do diagnozowania procesów (Z. Fedorowicz[934],

[927] L. Lipiec-Warzecha, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2011, LEX/el., dostęp: 05.11.2025 r., art. 68.
[928] P. Woltanowski [w:] J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), Finanse publiczne. Komentarz, Warszawa 2024, LEX/el., art. 175, por. też B. Tubek, Audyt wewnętrzny jako narzędzie doskonalenia budżetowania zadaniowego..., Finanse Komunalne 2021, nr 6, s. 62-74.
[929] Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy*…, op. cit., s..31-32.
[930] Ibidem, s.32-33.
[931] Ibidem, s. 33-34.
[932] Por. art. 5 Ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 623 ze zm.).
[933] B. Cadmus, *Operational auditing, a tool for modern internal auditors*, de Bradford. Institute of Internal Auditors, Orlando 1964, s.5.
[934] Z. Fedorowicz, *Kontrola i analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw*, Warszawa 1952, s. 26-28 i 46; Z. Fedorowicz, *Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1954, s. 6-7.

J. Jagielski[935]), oceny ich efektywności (Cz. Paczuła[936]) oraz formułowania rekomendacji optymalizacyjnych (E. Bielińska-Dusza)[937], bez ingerencji w bieżące zarządzanie.

Realizacja funkcji (f7) wymaga przełamania paradygmatu właściwego administracji publicznej. Jak zwraca uwagę G. Gołębiowski[938], nadzór ten jest historycznie ukierunkowany na kontrolę zgodności z procedurami[939] (realizacja f5), a nie na kryteria skuteczności i efektywności rezultatów (c7). Badania A. Bartoszewicz i H. Lelusza (2009)[940] dostarczają empirycznego dowodu potwierdzającego ten wniosek, identyfikując w praktyce JST nadmierny formalizm proceduralny oraz brak regulacji promujących efektywność gospodarowania zasobami. Jednocześnie należy zważyć, że w międzynarodowym dyskursie naukowym podjętym przez Yushen Ma (2021)[941] pojawia się koncepcja *„audytu łańcucha wartości"*, która łączy funkcje (f2), (f1), (f8), (f6) w system nastawiony na osiągnięcie celu optymalizacyjnego (c7).

Diagnoza przeprowadzona w Raporcie OECD[942] wykazała jednak, iż funkcja optymalizacji procesów (f7) napotyka w Polsce na zasadnicze bariery systemowe. Wskazano na rozdrobnienie struktur audytu, deficyty ilościowe i kompetencyjne personelu, brak standaryzacji metodologii oraz niesystemowe podejście do zapewnienia jakości. Co więcej, jak wskazano w oparciu o dane OECD, większość czynności jest wykonywana manualnie, bez użycia nowoczesnych technologii, co powoduje, że *„wartość przekazywanego doradztwa i zapewnienia, dewaluuje się zbyt szybko"*[943].

---

[935] Por. J. Piecha, J. Jagielski, D. *Kontrola wewnętrzna sensu stricto* [w:] J. Jagielski, M. Wierzbowski (red.), Prawo administracyjne, Warszawa 2025. LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r. oraz J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny - miejsce w systemie kontroli i organizacja*, Kontrola Państwowa 2003, nr 3, s.3, https://www.nik.gov.pl/plik/id,1704.pdf, dostęp: 10.06.2025 r.

[936] Por. Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Warszawa 1998, s. 17- 18, oraz Cz. Paczuła, *Audyt wewnętrzny w świetle polskiej literatury i badań*, Rachunkowość - Audytor 2004, nr 4 (11), *passim.*

[937] E. Bielińska-Dusza, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w systemie kontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa*, Szczecin 2011, s.40.

[938] Por. G. Gołębiowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy…, op. cit., art. 68, art. 272.

[939] *„Niezależnie czy będziemy działać nowocześnie i efektywnie – z wykorzystaniem usprawniających narzędzi, czy też wedle własnego sposobu, nie zapominajmy o istocie kontroli zarządczej. Oczywistym i niekwestionowanym faktem jest wyłączna odpowiedzialność każdego kierownika jednostki sektora finansów publicznych za prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej.",* P. Szulin, *Rozdział 5 Przydatne Narzędzia* [w:] L. Śpiewak (red.), Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring - kontrola - audyt, Warszawa 2021. LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

[940] A. Bartoszewicz, H. Lelusz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające*…, op. cit.

[941] Yushen Ma, *Full Coverage of Internal Audit Based on Value Chain Analysis*…, op. cit., s. 230-235.

[942] OECD, *22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego,* Raport informacyjny …, op. cit., s.5-19.

[943] Ibidem.

W świetle postawionego problemu badawczego (p7) - czy regulacje (f7) dostarczają audytorom skutecznych narzędzi prawnych do wspierania optymalizacji i poprawy efektywności (c7)? - dogłębna analiza dogmatyczna i systemowa prowadzi do falsyfikacji hipotezy (h7), jakoby implementacja regulacji (f7) przyczyniła się do zwiększenia efektywności wykorzystania zasobów (c7). Należy stwierdzić, iż regulacje te nie dostarczają skutecznych instrumentów prawnych dla działań efektywnościowych[944], gdyż ich konstrukcja nie gwarantuje audytorowi wewnętrznemu realizacji tego celu audytu wewnętrznego. Jego realizacja zależy bowiem od woli kierownika audytowanej instytucji. U podstaw tego problemu leży nierozwiązywalny konflikt pomiędzy, z jednej strony konstytuowany władzą dyskrecjonalną kierownika (art. 68 Uofp z 2009 r.), rozumianą jako wyłączna, osobista i niezbywalna kompetencja zarządcza w zakresie 3E[945], a z drugiej - wprost statuowaną podległością służbową audytora wewnętrznego (art. 280 Uofp z 2009 r.).

Jak już bowiem wykazano w poprzedniej części wywodu, pierwotna kolizja norm (art. 272 vs. art. 280 Uofp z 2009 r.) systemowo uniemożliwia audytorowi, jako podwładnemu, dokonywanie oceny merytorycznej decyzji zwierzchnika[946]. Tymczasem to właśnie funkcja optymalizacji procesów (f7), a więc badanie optymalizacji i efektywności (3E), stanowi sam rdzeń rzeczonej oceny merytorycznej. W konsekwencji realizacja funkcji optymalizacji procesów (f7), która obejmuje m.in. ocenę efektywności wykorzystania zasobów, wiąże się z ryzykiem postrzegania działań audytora jako ingerencji w sferę wyłącznej odpowiedzialności kierownika jednostki (art. 68 Uofp z 2009 r.) oraz z ryzykiem naruszenia § 23 Standardów, jeśli oczekiwano by od audytora przejmowania odpowiedzialności za sposób gospodarowania zasobami. W praktyce może to prowadzić do samoograniczenia audytorów i redukcji zadań z zakresu (f7). Z kolei kierownik nie może dopuścić do merytorycznej oceny w ramach (f7) bez *de facto* zrzeczenia się swojej ustawowej odpowiedzialności za 3E. Pewnym punktem odniesienia dla zrozumienia ograniczeń w ocenie 3E może być analogia do właściwości sądów administracyjnych[947], które sprawują kontrolę wyłącznie pod względem legalności,

[944] K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej* [w:] K. Winiarska (red.), Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce, Szczecin 2013, s.24 i T. Kiziukiewicz, K. Sawicki, *Audyt systemu kontroli zarządczej*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, Warszawa 2012, s. 312.
[945] G. Gołębiowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy…, op. cit., art. 68.
[946] Ibidem, art. 69.
[947] Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.).

z wyłączeniem badania gospodarności, celowości i efektywności. Choć sytuacja audytora wewnętrznego jest odmienna, analogia ta pokazuje, że w polskim systemie prawa publicznego sfera 3E jest tradycyjnie traktowana jako obszar szczególnie chronionej autonomii decyzyjnej organu zarządzającego, co znacząco utrudnia pełną, merytoryczną realizację funkcji optymalizacji procesów (f7).

Problem ten pogłębia opisana wcześniej *„asymetria sankcyjna”* (zdiagnozowana przy f4). Regulacje dotyczące u.o.n.d.f.p. penalizują wyłącznie naruszenia formalne (związane z f5). Nie istnieją natomiast żadne sankcje za brak merytorycznej oceny efektywności (f7) czy ryzyka (f4). Co więcej, próba merytorycznej oceny (f7) decyzji zwierzchnika mogłaby zostać zinterpretowana jako naruszenie prawa (złamanie § 23 Rozporządzenia metodologicznego[948]), co samo w sobie rodzi ryzyko odpowiedzialności. Audytor wewnętrzny może mierzyć się ze sprzecznymi regulacjami. Obserwowana w praktyce (Raport OECD[949], G. Gołębiowski[950]) oraz potwierdzona empirycznie (A. Bartoszewicz, H. Lelusz 2009[951]- nadmierny formalizm proceduralny) redukcja funkcji optymalizacji procesów (f7) do badania formalno-proceduralnego, tożsamego z zakresem funkcji zapewnienia zgodności (f5), nie jest zatem przejawem braku staranności. Przeciwnie, stanowi ona jedyną racjonalną i, co kluczowe, narzucającą się interpretację, pozwalającą audytorowi wewnętrznemu na wykonanie czynności bez naruszenia prawa. W rezultacie obowiązujący system prawny *de facto* wypiera zadania związane z funkcjami merytorycznymi (f4) i (f7), prowadząc ostatecznie do dominacji funkcji zapewnienia zgodności (f5), która pozostaje jedyną możliwą do realizacji bez naruszania przepisów. W konsekwencji należy stwierdzić, iż obowiązujące unormowania regulujące funkcję optymalizacji procesów (f7) charakteryzują się istotną trudnością współrealizacji. Konstrukcja ustawowa, która z jednej strony ustanawia kierownika jednostki jako wyłączny podmiot odpowiedzialny za gospodarność, celowość i efektywność (3E), a z drugiej nakłada na audytora wewnętrznego obowiązek formułowania ocen w obszarze efektywności (f7), generuje w praktyce konieczność ograniczenia zakresu działalności audytowej do weryfikacji formalnej. Tym samym

[948] § 23 Rozporządzenia metodologicznego, gdzie ustawodawca zaznacza, że *„audytor wewnętrzny powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką, i informuje o tym kierownika jednostki.”*
[949] Ibidem.
[950] G. Gołębiowski, *Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2011, Rok LXXIII, z. 3, s. 55.
[951] Ibidem.

należy przyjąć, iż funkcja optymalizacyjna (f7) w jej obecnym kształcie nie stanowi narzędzia skutecznie przyczyniającego się do realizacji celu (c7), jakim jest zwiększenie efektywności wykorzystania zasobów, co przesądza o ich systemowej niewystarczalności i prowadzi wprost do falsyfikacji hipotezy (h7).

Obowiązujący model normatywny może w istotny sposób utrudniać implementację nowoczesnych narzędzi zarządczych, takich jak Agile[952] czy Lean Management[953], ponieważ ich założenia (m.in. elastyczność, decentralizacja decyzji, eksperymentowanie) pozostają w sprzeczności z logiką systemową polskiego prawa publicznego, opartą na silnie sformalizowanym, administracyjnym paradygmacie kontynentalnym. Czy jest zatem możliwe pogodzenie idei *„samozarządzających zespołów"* (Agile) z dogmatem jednoosobowej, niepodzielnej i nieprzekazywalnej odpowiedzialności kierownika jednostki (art. 53, art. 68 Uofp z 2009 r.)? Wydaje się, że w tak skonstruowanym systemie prawnym, funkcja optymalizacyjna (f7) w przeważającej części zależy od woli kierownika jednostki, audytor wewnętrzny chcąc bowiem realizować funkcję optymalizacyjną (f7) staje w obliczu nierozwiązywalnego paradoksu. Z jednej strony nie może ocenić, czy kierownik efektywnie zarządza (np. stosując Lean). Musi natomiast ocenić, czy kierownik legalnie wdrożył procedurę zarządzania metodą Lean - nawet jeśli ta procedura jest zaprzeczeniem istoty Lean. Audytor w ramach funkcji (f7) nie bada więc realnej optymalizacji, lecz procesy mogące przybierać postać rytuału optymalizacyjnego. Co gorsza, jeśli kierownik faktycznie stosuje Agile - np. łamie sztywną procedurę, aby szybciej i taniej dostarczyć wartość publiczną - audytor wewnętrzny może sformułować ustalenie negatywne, wskazując na naruszenie legalności. W ten sposób, funkcja (f7), która w założeniu miała promować optymalizację, w konfrontacji z paradygmatem kontynentalnym może stać się mechanizmem hamującym innowacyjność na rzecz ochrony rytuału proceduralnego.

Skutkiem opisywanej implementacji regulacji jest nie tylko brak wzrostu efektywności w rozumieniu ang. *good governance*, ale wręcz przeciwnie- stworzenie

[952] Podejście zwinne (ang. *agile project management* – APM) wywodzi się z manifestu Agile, *„polega na elastycznym, powtarzalnym procesie projektowania i budowania projektu. To iteracyjne, przyrostowe podejście do organizacji pracy zespołów projektowych w interaktywnej formie ma zapewnić rozwój nowych produktów i usług. Zakłada się w nim, że zespół dysponuje kompetencjami, jest decyzyjny i zmotywowany do wykonania projektu."*, I. Majchrzak, B. Nadolna, *1.3. Narzędzia i techniki zarządzania projektami* [w:] I. Majchrzak, B. Nadolna, *Rachunkowość w planowaniu i rozliczaniu projektów*, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp: 11.11.2025 r., Por. J. Highsmith, APM. Agile Project Management, Warszawa 2005, s. 135–155; M. Krzemiński, Agile, Gliwice 2014, s. 25–35

[953] T. Słapczyński, *4. Wartości wolnorynkowe w prawie administracyjnym* [w:] P. Dobosz, A. Puczko (red.), Relacje pomiędzy sferą zewnętrzną i sferą wewnętrzną działań administracji publicznej, Warszawa 2023.

normatywnej bariery dla tych zasad, co w zasadzie prowadzi do ich systemowej nieskuteczności. Audytor wewnętrzny, realizując funkcję optymalizacji procesów (f7), w praktyce koncentruje się na ocenie formalnej zgodności procedur optymalizacyjnych, zamiast na pogłębionej analizie rzeczywistej efektywności procesów.

3.7.8. Funkcja oceny systemu kontroli zarządczej (f8)

W ramach niniejszego podrozdziału analizie poddano cel (c8), dotyczący wpływu audytu wewnętrznego na poprawę skuteczności i efektywności kontroli zarządczej. Funkcja oceny systemu kontroli zarządczej (f8), mająca realizować ten cel, stanowi syntezę i zwieńczenie roli audytu wewnętrznego w badanym s.f.p.

Dlatego też, ostatecznie, należy podkreślić, iż badany model normatywny jest wynikiem transpozycji koncepcji anglosaskich, takich jak doktryna New Public Management[954], kryteria 3E oraz standardy IIA/COSO, na grunt kontynentalnego systemu prawa administracyjnego, który to wykazuje odmienne założenia. Niewątpliwie doktryna anglosaska[955] opiera się na założeniach menedżerskich i kontraktowych, w których ocena bazuje na pragmatycznym osiąganiu rezultatów (3E). Polska doktryna prawa publicznego jest odmienna; jako system kontynentalny (romańsko-germański)[956], opiera się na paradygmacie władztwa publicznego i hierarchiczności, a podstawą działania badanego systemu nie jest prymat celu (efektywności), lecz zasada ścisłego legalizmu, wyrażona w art. 7 Konstytucji RP. Ta rozbieżność została zaobserwowana w niniejszym opracowaniu jako źródło systemowych kolizji normatywnych, opisywanych szczegółowo w poprzednich podrozdziałach pracy.

Jednakże można określić podstawę prawną analizowanej funkcji (f8), która opiera się na kluczowej relacji między legalną definicją kontroli zarządczej, zawartą w art. 68 ust. 1 Uofp z 2009 r., a istotą samego audytu wewnętrznego, określoną w art. 272 Uofp z 2009 r. Należy zauważyć, iż w art. 68 ust. 1 Uofp z 2009 r. zdefiniowano kontrolę zarządczą jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy[957].

---

[954] G. Gołębiowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy…, op.cit., art. 68.

[955] K. Sójka-Zielińska, *Odmienność systemu prawnego w Anglii* [w:] J. Ołówek (red.), Historia prawa, Warszawa 2022, s. 246-247.

[956] M. Koszowski, *Dwadzieścia osiem wykładów ze wstępu do prawoznawstwa*. Wydawnictwo CM. 2009, s. 105 oraz K. Sójka-Zielińska, *Kształtowanie się systematyki prawa nowożytnego* [w:] J. Ołówek (red.), Historia prawa…, op.cit., s. 245-246.

[957] J. M. Salachna [w:] M. Tyniewicki (red.) Finanse publiczne. Komentarz. Warszawa 2024, art. 68, por. też G. Gołębiowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy…, op. cit., art. 68.

Należy zaznaczyć, że przymiotniki te, przeniesione z doktryny NPM, wyznaczają jednoznacznie cele kontroli. Ustawodawca doprecyzował to w art. 68 ust. 2 Uofp z 2009 r., wskazując skuteczność i efektywność działania jako jeden z podstawowych celów kontroli zarządczej. Na tym tle, z art. 272 ust. 2 Uofp z 2009 r. wprost wynika uprawnienie audytora wewnętrznego do oceny tej kontroli zarządczej pod kątem jej adekwatności, skuteczności i efektywności (3E). Występuje tu zatem model, w którym w art. 68 Uofp z 2009 r. ustanowiono obowiązek pozytywny kierownika (stworzenie systemu), a w art. 272 ust. 2 Uofp z 2009 r. obowiązek oceny audytu wewnętrznego (weryfikacja skuteczności). Jednak ta pozorna spójność jest zakłócona przez rozbieżność wskazaną w podrozdziale 3.7.1 pracy, bowiem z jednej strony ustawodawca, implementując model anglosaski, deklaruje w art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r., cel wspierający i obiektywny, z drugiej strony, w ramach imperatywu kontynentalnego, w art. 280 Uofp z 2009 r. normuje jego status, statuując audytora wewnętrznego jako bezpośrednio podległego kierownikowi jednostki.

Kolizja ta nie ma charakteru klasycznego konfliktu norm w sensie hierarchicznym, lecz stanowi sprzeczność prakseologiczną: podporządkowanie audytora wewnętrznego na mocy art. 280 Uofp z 2009 r. utrudnia pełne wykonanie zadania obiektywnej oceny kontroli zarządczej, o której mowa w art. 272 ust. 2. Jest to zatem kolizja wewnątrz instytucji, wynikająca z napięcia między anglosaską koncepcją audytu a kontynentalną strukturą podległości służbowej. Ta sprzeczność o charakterze prakseologicznym, rozumiana jako sprzeczność działania, w praktyce oznacza, że realizacja normy o podległości (art. 274 ust. 2 Uofp z 2009r.), np. poprzez wydanie polecenia służbowego na gruncie art. 22 § 1K.p., jednocześnie i nieuchronnie uniemożliwia realizację normy o niezależności (art. 272 ust. 1 Uofp z 2009r.) w odniesieniu do oceny działań tego przełożonego. Istota funkcji (f8), określana przez doktrynę jako funkcja polegająca na systematycznej ewaluacji (K. Lisiecka[958], T. Kiziukiewicz[959], K. Sawicki[960]) - czy system jest adekwatny i skuteczny w osiąganiu

[958] K. Lisiecka, *Audyt wewnętrzny instrumentem wspomagającym zarządzanie organizacją w sektorze publicznym*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2013, s. 51- 61, http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-960e2123-1157-4dea-a3e6-9404aeeb2ee2/c/4_K.Lisiecka_Audyt_wewnetrzny_instrumentem_wspomagajacym.pdf, dostęp: 10.06.2025 r. K. Lisiecka, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza*. Seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli 5 grudnia 2012 r., s. 3,

[959] T. Kiziukiewicz, K. Sawicki, Audyt systemu kontroli zarządczej, [w:] Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, pod. red. T. Kiziukiewicz…, op. cit., s. 311-312.

[960] K. Sawicki, Relacje między kontrolą wewnętrzną…, op. cit., s. 40.

celów z art. 68 ust. 2 Uofp z 2009 r., napotyka tym samym na zasadniczą barierę strukturalną.

Sedno problemu tkwi w kolizji między anglosaskim postulatem funkcjonalnym a kontynentalną strukturą organizacyjną. Kierownik jednostki działa bowiem nie tylko w oparciu o art. 68 Uofp z 2009 r., ale przede wszystkim na podstawie art. 53 ust. 1 Uofp z 2009 r., który stanowi, że to on *„odpowiada za całość gospodarki finansowej tej jednostki"*. Norma ta jest wyrazem jego dyskrecjonalności finansowej i menedżerskiej, stanowiąc normę kompetencyjną przyznającą kierownikowi wyłączne prawo do kształtowania gospodarki finansowej jednostki w ramach obowiązujących regulacji.

Natomiast audytor wewnętrzny jako podwładny (art. 280 Uofp z 2009r.), nie posiada normy kompetencyjnej uprawniającej go do merytorycznej ingerencji w tę sferę wyłącznego uznania przełożonego (o ile ten działa w granicach art. 7 Konstytucji RP). Należy bowiem podkreślić, że uprawnienie audytora wewnętrznego wynikające z art. 272 ust. 2 Uofp z 2009r (ocena 3E) nie jest normą kompetencyjną do weryfikacji decyzji dyskrecjonalnych. Kolizja ta prowadzi do znaczącego ograniczenia realnej możliwości wykonania funkcji (f8) zgodnie z jej merytorycznym, normatywnym wzorcem. W praktyce oznacza to jej zawężenie do aspektów formalnych. Jak wykazano w analizie realizacji funkcji (f4) i (f7) kolidują one z zasadniczymi ograniczeniami wynikającymi właśnie z powodu niedopuszczalności oceny merytorycznej przez podwładnego wobec dyskrecjonalnych decyzji zwierzchnika. Ponadto problem ten pogłębia fakt, iż (jak zaznacza się w doktrynie) system nadzoru i kontroli w administracji publicznej zorientowany jest bardziej na poprawę procesu administrowania, a niżeli na wzmacnianie skuteczności i efektywności[961]

Redukcja funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8) do modelu oceny formalno-proceduralnej (formalizmu) nie jest zatem błędem aplikacyjnym ani *„racjonalną strategią interpretacyjną"*, ale jest to wynik zastosowania wykładni systemowej i prokonstytucyjnej. Audytor wewnętrzny, stając przed opisaną rozbieżnością prakseologiczną, musi dokonać wyboru interpretacyjnego. W tej sytuacji norma statuująca hierarchiczność (art. 280) zyskuje pierwszeństwo przed normą celowościową (anglosaską) z art. 272 Uofp z 2009r. Audytor musi zatem zredukować zakres oceny materialnej (3E) do poziomu, który nie narusza jego obowiązku podległości.

[961] J. Płoskonka, *Rzetelność i sprawność działań instytucji publicznych*, Kontrola Państwowa 2013, nr 1, s. 57., G. Gołębiowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy…, op. cit., art. 272.

Redukcja do formalizmu jest więc jedyną interpretacją zapewniającą spójność systemu prawnego w jego kontynentalnym kształcie. Oznacza to, że weryfikacja hipotezy (h8) wymaga precyzyjnego rozgraniczenia między dwoma modelami: modelem oceny formalno-proceduralnej (badaniem wdrożenia komponentów COSO) oraz modelem oceny materialno-skutecznościowej (badaniem realnej efektywności z art. 68 ust. 1 Uofp z 2009 r.). Sedno problemu leży w rozbieżności: w ustawie określono szeroko uprawnienia, jednak ich praktyczna realizacja, wynikająca z regulacji, zredukowała funkcję (f8) do aspektu formalno-proceduralnego.

Problem ten nie jest tylko teoretyczny, co potwierdzają poglądy formułowane w literaturze (E. Chojna-Duch[962], K. Winiarska[963]), wskazując na ryzyko niedostatecznego rozróżnienia między audytem wewnętrznym a kontrolą wewnętrzną. Badania K. Sojki (2021) [964] potwierdzają ten wniosek, ponieważ wynika z nich, że heterogeniczność implementacji skutkuje znaczącym utrudnieniem oceny systemu kontroli zarządczej oraz wskazuje, że niespójne regulacje obniżają jakość prawa. Wniosek ten potwierdzają też problemy sygnalizowane już przez B. Filipiak i M. Dylewskiego (2009) [965] czy w Raporcie OECD.

Proponowana reforma prawa finansowego dotycząca audytu wewnętrznego (Projekt MF/UD100)[966], próbująca ustrukturyzować kontrolę (np. przez *„model trzech linii”*), pozwala uznać, że aktualne regulacje (f8) mają mankamenty. Dotyczą one m. in., sprzeczności norm (art. 273 ust. 1 Uofp z 2009 r. vs art. 69 ust. 1 pkt 3 Uofp z 2009 r.). Ostatecznie, dążenie do formalizmu jest racjonalne w kontekście art. 18c u.o.n.d.f.p.[967], który motywuje do wyboru bezpiecznej prawnie oceny proceduralnej, zamiast ryzykownej oceny materialnej (3E). Przy czym, jednocześnie władza wykonawcza potrzebuje utylitarnej, merytorycznej oceny[968] (modelu materialno-skutecznościowego) dla ochrony mienia (c6) i zapewnienia argumentacji dla

[962] E. Chojna- Duch, Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych- aktualne problemy…, op. cit., s. 343.
[963] K. Winiarska, Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej, [w:] Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce, pod red. K. Winiarskiej, Szczecin 2013, s.18
[964] K. Sojka, *Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych*…, op. cit.
[965] B. Filipiak, M. Dylewski, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego*…, op. cit., s. 39-49.
[966] Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, UD100, dostęp: https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12397355, dostęp: 25.11.2025r.
[967] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zob. też Orzeczenie GKO z 14.02.2022 r., BDF1.4800.104.2021, LEX nr 3919985.
[968] A. Mituś, *Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej* [w:] Kontrola Zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego, red. M. Ćwiklicki, Kraków 2015, s. 136-137.

legitymizacji sprawowanej władzy. Jednak opisana kolizja stwarza barierę poznawczą. Aparat administracyjny, działając w ramach obowiązujących regulacji, nie jest w stanie dostarczyć wieloaspektowych, wiarygodnych informacji merytorycznych o efektach w rozumieniu 3E, lecz może jedynie przekazywać informacje o zgodności formalno-proceduralnej.

W rezultacie powstaje mechanizm formalistyczny, w którym audyt wewnętrzny koncentruje się na proceduralnych aspektach funkcjonowania kontroli zarządczej, co - przy braku sankcji materialnych- sprzyja utrwaleniu zgodności formalnej. Stan ten oznacza, że co prawda realizuje się normę, ale *de facto* maskuje merytoryczne dysfunkcje np. nieefektywność (f7), ryzyko (f4) i wadliwą ochronę mienia (f6), która zostaje ostatecznie ujawniana dopiero przez NIK, RIO czy OLAF w wyniku kontroli nadzorczych, o których wspominano w rozdziale I pracy. Zatem, w efekcie, funkcja (f8), nierozerwalnie związana z funkcją monitorowania (f2), która warunkuje wiarygodność oświadczenia o stanie kontroli zarządczej[969], staje się ostatecznie meta-kontrolą zgodności formalno-proceduralnej[970].

Powyższa analiza prowadzi do pozytywnej weryfikacji hipotezy (h8), zgodnie z którą obowiązujące regulacje dotyczące funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8) nie zapewniają wystarczających ram dla skutecznej i efektywnej realizacji celu (c8). Odpowiadając na pytanie badawcze (p8), należy stwierdzić, że model normatywny audytu wewnętrznego jest niewystarczający z uwagi na trwałą i strukturalną sprzeczność pomiędzy normatywnymi założeniami kontroli zarządczej a statusem ustrojowym audytora wewnętrznego. Weryfikacja hipotezy (h8) wynika z ustalenia, iż obowiązujący model łączy elementy kontynentalnego porządku prawnego, opartego na hierarchiczności, legalizmie oraz podległości służbowej, z instrumentami wywiedzionymi z doktryny New Public Management, takimi jak ocena efektywności w ujęciu 3E[971], które zakładają instytucjonalną niezależność organu oceniającego.

Ta konstrukcyjna niespójność uniemożliwia pełną realizację funkcji (f8) w jej materialnym wymiarze. Mamy zatem do czynienia z paradoksem implementacji, gdyż ustawodawca przeniósł do ustawy terminologię oraz cele NPM, jednakże osadził je w ramach klasycznego, hierarchicznego systemu prawa administracyjnego, który nie

[969] Zob. D. Zalewski [w:] A. Mikos-Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz…, op. cit., art. 68.
[970] A. Wójtowicz-Dawid, *1.2. Pojęcie kontroli zarządczej* [w:] L. Śpiewak (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów…, op.cit.
[971] Ibidem.

zapewnia instrumentów gwarantujących realną niezależność audytu wewnętrznego. W efekcie funkcja (f8) ulega redukcji do wymiaru formalno-proceduralnego, co przesądza o niewystarczalności obowiązującego modelu normatywnego.

3.7.9. Podsumowanie

Reasumując należy zaznaczyć, że przesłanki braku spójności są dostrzegalne już na poziomie samej Uofp. W pierwszej kolejności uwidacznia się niespójność dotycząca statusu audytu wewnętrznego, albowiem deklarowana w art. 272 Uofp z 2009 r. celowość i obiektywność pozostają w sprzeczności z podległością audytora wobec kierownika jednostki, wynikającą z art. 280 Uofp.

Kolejna niespójność dotyczy zakresu uprawnień, gdyż art. 272 ust. 2 przewiduje ocenę w ujęciu 3E, podczas gdy jednocześnie art. 53 ust. 1 Uofp z 2009 r. uniemożliwia weryfikację decyzji dyskrecjonalnych kierownika. Analogicznie, można wskazać na niespójność wzorców normatywnych (z art. 273 wobec art. 69 Uofp z 2009 r.), a także niespójność motywacyjną, polegającą na zestawieniu postulatu efektywności wywodzonej z art. 68 Uofp z 2009 r. przy reżimie odpowiedzialności o charakterze formalnym, przewidzianym w art. 18c u.o.n.d.f.p.[972]).

W konsekwencji forma prawna (kontynentalna relacja władztwa) zyskuje pierwszeństwo przed treścią ekonomiczną (anglosaską efektywnością). Oznacza to, że system normatywny w praktyce ulega redukcji do kontroli formalnej, co potwierdza jego niewystarczalność w zakresie oceny skuteczności kontroli zarządczej oraz ogranicza jego użyteczność jako narzędzia identyfikacji rzeczywistych ryzyk występujących względem mienia publicznego (c6).

3.8. Synteza części teoretycznej

W rozdziale pierwszym opracowano założenia zintegrowanego modelu badawczego, opartego na autorskiej *„matrycy korelacji normatywnych”*. Matryca ta, stanowiąc oś analityczną dysertacji, pozwoliła na precyzyjne powiązanie celów z funkcjami oraz na ukształtowanie systemu hipotez cząstkowych i pytań badawczych, które w sposób logicznie zamknięty ukierunkowały tok wywodu na weryfikację hipotezy głównej (H).

[972] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Tak zbudowany aparat badawczy został następnie skierowany w rozdziale drugim ku historyczno-prawnej analizie genezy, która wykazała, iż korzenie audytu wewnętrznego sięgają starożytności. Ustalono, że pierwotne *ratio legis* tej instytucji polegało na weryfikacji rachunków pod kątem ich zgodności tak ze stanem faktycznym, jak i obowiązującym prawem. Audyt pełnił wówczas funkcję *stricte* prewencyjną, zorientowaną na ochronę majątku oraz zapewnienie wiarygodności finansowej.

Zauważono, iż historyczne zogniskowanie na obiektywnej weryfikacji determinowało wcześniejszy rozwój normatywny audytu zewnętrznego, podczas gdy audyt wewnętrzny przez stulecia pozostawał pozbawiony autonomii normatywnej, funkcjonując jako niesformalizowany element nadzoru właścicielskiego. W tym sensie funkcje kontrolne wykonywane wewnątrz struktur majątkowych, mimo ich faktycznej obecności, nie stanowiły jeszcze instytucji audytu wewnętrznego w normatywnym znaczeniu prawa publicznego.

Transformacja treści normatywnej audytu wewnętrznego została uwarunkowana dopiero przez czynniki rewolucji przemysłowej oraz postępującą separację funkcji właścicielskich od zarządczych. W konsekwencji *ratio legis* audytu wewnętrznego ewoluowało, przekształcając się z funkcji prewencyjno-ochronnej w mechanizm wsparcia zarządczego zorientowanego na ocenę ryzyka oraz adekwatność kontroli.

Należy podkreślić, że doniosłe znaczenie ma fakt, iż współczesną treść normatywną audytu wewnętrznego, zwłaszcza cechy niezależności i obiektywizmu, ukształtował nie system prawa powszechnie obowiązującego, lecz profesjonalna kodyfikacja standardów międzynarodowych o charakterze *soft law*. Moment przełomowy tego procesu wiązany jest z rokiem 1941 i działalnością Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA). Kiedy to stworzony i promowany przez IIA korpus standardów wykreował wzorcowy model audytu wewnętrznego, definiując jego cele, metodykę i rdzeń normatywny. Tym samym zasady niezależności i obiektywizmu stały się jego elementarnymi atrybutami, warunkującymi skuteczność instytucji.

Ewolucja ta okazała się szczególnie znacząca w kontekście s.f.p. Wprowadzenie audytu wewnętrznego do administracji stanowiło bowiem proces recepcji wzorców *soft law* i ich adaptacji do systemu prawa publicznego. W Polsce podstawowym nośnikiem tej implementacji stała się Ustawa o finansach publicznych. W efekcie audyt wewnętrzny stał się jedną z kluczowych gwarancji instytucjonalnych realizacji zasad ustrojowych. Jego zadaniem stało się zapewnienie, aby dysponowanie środkami publicznymi następowało nie

tylko efektywnie, lecz przede wszystkim zgodnie z zasadą legalizmu, celowości i gospodarności.

Należy podkreślić, że zasady te budują współcześnie fundament zaufania obywateli do państwa, co stanowi element zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Audyt wewnętrzny uzyskał zatem legitymację jako immanentny instrument kontroli wykonywania władztwa finansowego.

Przedstawiona trajektoria ewolucyjna ujawnia jednak zasadnicze napięcie będące istotą rozważanej problematyki, albowiem historyczny paradygmat prawa publicznego ukształtował audyt jako zewnętrzną kontrolę legalności i ochrony majątku. Jednocześnie paradygmat prawa prywatnego, wywiedziony z dorobku IIA, zdefiniował audyt jako usługę wewnętrzną zorientowaną na wsparcie zarządzania i optymalizację procesów. Analiza dogmatyczna rozdziału trzeciego została zatem skupiona na odpowiedzi na pytaniu, jakie konsekwencje wywołało połączenie tych dwóch przeciwstawnych modeli przez polskiego ustawodawcę.

Tak osadzone rozumienie audytu wewnętrznego umożliwiło przeprowadzenie krytycznej oceny dogmatycznej w podrozdziale 3.7, gdzie wskazano na istnienie zasadniczej sprzeczności ustrojowej, formułując równocześnie tezę o kolizji normatywnej w polskim systemie finansów publicznych. Wyniki tej analizy ukazują system niespójny i pełen wewnętrznych napięć, gdyż z jednej strony ustawodawca stworzył adekwatne ramy dla funkcji, jednak wyłącznie w ich formalno-proceduralnym wymiarze. Z drugiej strony, system wykazuje strukturalne braki w sferze celowościowej.

Wykazano także, iż normatywne ujęcie funkcji doradczej, funkcji prewencyjnej oraz funkcji oceny kontroli zarządczej jest niewystarczające. U podstaw tych deficytów leżą: konflikt roli osoby podległej i jednocześnie doradczej (co pozytywnie weryfikuje hipotezę (h1)), redukcja funkcji ochronnej do wąsko rozumianej oceny adekwatności systemu (weryfikując hipotezę (h6)) oraz formalizacja mandatu ocennego prowadząca do jego deprecjacji (potwierdzając hipotezę (h8)).

Sfalsyfikowano ponadto hipotezy odnoszące się do funkcji merytorycznych (f4) oraz (f7), wskazując, iż w polskich warunkach ustrojowych są one *de facto* niewykonalne. Audytor wewnętrzny jako pracownik podległy, nie posiada realnej możliwości oddziaływania na procesy zarządcze. Jednocześnie konieczne jest podkreślenie, że *de facto* niewykonalność tych funkcji nie oznacza ich normatywnego braku, lecz ograniczoną wykonalność wynikającą ze strukturalnych cech modelu. Formalne uprawnienie audytora wewnętrznego do oceny ryzyka czy rekomendowania

zmian procesowych nie przekłada się na sprawczość, jeśli audytor wewnętrzny nie dysponuje kompetencjami władczymi ani gwarancjami ustrojowymi niezależności. Oznacza to, że funkcje (f4) i (f7) pozostają w pełni akceptowalne *de iure*, lecz niewydolne *de facto* - co stanowi istotę sfalsyfikowanych względem nich hipotez.

Istotne jest ponadto, że w sensie deklaratywnym wciąż obowiązuje prymat funkcji doradczej, wyrażony w art. 272 ust. 1 Uofp. Zgodnie z tą normą nadrzędnym celem audytu wewnętrznego jest wsparcie kierownika jednostki. Pozostałe funkcje mają zatem charakter pochodny i instrumentalny. W świetle wykładni systemowej art. 272 Uofp pełni funkcję normy ogólnej względem przepisów szczegółowych, co oznacza, iż jego treść interpretacyjnie powinna determinować wykładnię pozostałych regulacji dotyczących audytu wewnętrznego.

Systemowa niewystarczalność, mająca odzwierciedlenie w zweryfikowanych (h1, h6, h8) oraz sfalsyfikowanych (h4, h7, a także h5) hipotezach ma wspólne źródło, którym jest dychotomiczna konstrukcja roli audytora wewnętrznego. Ma on bowiem świadczyć usługę doradczą kierownikowi jednostki, pełniąc jednocześnie funkcję ochronną względem interesów finansowych państwa oraz środków zewnętrznych (UE). Ta dwoistość ról czyni systemowo nieosiągalnym pełny rozwój funkcji o charakterze prospektywnym, wzmacniając jednocześnie funkcje reaktywne, nakierowane na zgodność.

Należy także podkreślić, że analiza historyczna i dogmatyczna wskazuje, iż intencja ustawodawcy nie była wynikiem błędnej transplantacji modelu, lecz próbą pogodzenia dwóch paradygmatów. Jak wskazują dokumenty historyczne i doktryna wprowadzenie audytu wewnętrznego było zainicjowane przez UE w celu ochrony przed nadużyciami środków publicznych pochodzących ze źródeł europejskich. Tym samym audytor wewnętrzny został zdefiniowany jako podległy doradca kierownika jednostki, a jednocześnie obciążony obowiązkiem działania w interesie zewnętrznych podmiotów odpowiedzialnych za środki publiczne, w tym środki europejskie. W praktyce oznaczało to, że te dwa kierunki obowiązków utworzyły konflikt lojalności: doradzanie osobie, wobec której jednocześnie pełni się funkcję weryfikującą i kontrolną.

Niewątpliwie konflikt ten w obowiązującym kształcie unormowań jest nierozwiązywalny i stanowi źródło dysfunkcji całego modelu, gdyż status audytora wewnętrznego jako pracownika podległego pozostaje w kolizji z normatywną zasadą niewkraczania w materię zarządczą przełożonego. W konsekwencji ocena efektywności procesów oraz ocena kontroli zarządczej stają się teoretycznie niewykonalne. Należy

przy tym wyraźnie zastrzec, iż *„nierozwiązywalność”* tego konfliktu odnosi się do obowiązującego modelu ustrojowego, a nie do systemu jako takiego. Z perspektywy *de lege ferenda* możliwe byłoby bowiem usunięcie tej sprzeczności poprzez zmianę statusu ustrojowego audytora wewnętrznego lub rozszerzenie mechanizmów gwarancyjnych jego niezależności.

W tak ukształtowanych, obecnych warunkach prawnych pierwotna funkcja doradcza ulega erozji, świadcząc *de facto* o iluzoryczności statuującej ją normy. Wobec niemożności realizacji celów merytorycznych audytor wewnętrzny racjonalnie koncentruje się bowiem na funkcji zgodności. Sytuacja ta prowadzi do utrwalenia i inflacji funkcji zgodności, co w konsekwencji falsyfikuje hipotezę (h5) oraz skutkuje zanikiem funkcji ryzyka (f4) do formy wąskiej oceny ryzyka braku zgodności. Mechanizm ten stanowi prawnie i organizacyjnie przewidywalną strategię racjonalnego działania w warunkach asymetrii odpowiedzialności.

Brak instrumentów władczych prowadzi do dalszej redukcji funkcji prewencyjnej i formuje ją w pasywną ocenę adekwatności systemu. Można zatem skonstatować, że paradoksalnie, właśnie ten stan realizuje *ratio legis* całego projektowanego na potrzeby UE systemu, ponieważ co prawda nie sprzyja rozwojowi poprzez wzmacnianie funkcji merytorycznych, ale pełni funkcję ochrony interesów zewnętrznych dysponentów środków publicznych, zgodnie z założeniami akcesyjnymi. Owo *ratio legis* uwidacznia się w rezultacie rekonstrukcji celowościowej, dowodzącej, że system, który ogranicza audyt wewnętrzny do funkcji zgodnościowej, poprzez formalno-proceduralny biurokratyzm minimalizuje ryzyka związane z odpowiedzialnością za środki publiczne - kosztem funkcji rozwojowych i doradczych.

Konkluzja niniejszego rozdziału wykracza zatem poza stwierdzenie niewystarczalności norm. Należy uznać, iż analizowany system osiągnął stan, w którym jego dysfunkcjonalność jest logiczną konsekwencją pierwotnych, sprzecznych założeń utrwalanych współdziałaniem dwóch mechanizmów. Po pierwsze, asymetria sankcyjna wymusza koncentrację na funkcji zgodności, gdyż zaniechania w tym obszarze zagrożone są sankcją. Jednocześnie art. 70 Uofp jako norma pozbawiona sankcji eliminuje realną odpowiedzialność za zaniechania w sferze funkcji merytorycznych. Powstaje dualizm, w którym pełna odpowiedzialność za uchybienia formalne oraz brak odpowiedzialności za zaniechania merytoryczne, prowadzi do utrwalenia powierzchownej zgodności przy jednoczesnej degradacji funkcji *„dodawania wartości”*.

Zrekonstruowany model teoretyczny potwierdza, iż badane normy są niewystarczające na poziomie konstrukcyjnym oraz nieskuteczne na poziomie funkcjonalnym. Tym samym przedstawiony model teoretyczny odzwierciedla nie tylko niedostatki konstrukcji ustawowej, lecz również warunki systemowe, które utrwalają marginalizację funkcji merytorycznych i wzmacniają prymat funkcji zgodnościowej. Diagnoza ta, sformułowana na gruncie analizy dogmatycznej, historycznej i systemowej, stanowi syntetyczny wniosek teoretyczny. Ustalenia wymagają jednak walidacji empirycznej. Konieczne jest zatem przejście z płaszczyzny *de iure* do płaszczyzny *de facto* i zbadanie, czy te zależności znajdują odzwierciedlenie w praktyce audytorów wewnętrznych. Jednakże analiza ta zostanie przeprowadzona w rozdziale czwartym opracowania.

Rozdział IV

4. Empiryczna weryfikacja normatywnych aspektów audytu wewnętrznego- analiza deskryptywna

4.1. Wprowadzenie

Dotychczasowe rozważania, prowadzone na płaszczyźnie dogmatyczno-prawnej, umożliwiły zrekonstruowanie normatywnego modelu audytu wewnętrznego w s.f.p. oraz doprowadziły do sformułowania hipotezy głównej (H), w myśl której aktualnie obowiązujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są niewystarczające do pełnej realizacji jego celów (c) i funkcji (f).

Niniejszy rozdział stanowi zatem przejście od analizy prawa w księgach (ang. *law in books*)[973] do badania prawa w działaniu (ang. *law in action*)[974], którego celem jest empiryczna weryfikacja postawionych tez. Należy jednak podkreślić, iż przedmiotem analizy w tej części opracowania nie jest już sam tekst prawny, lecz jego percepcja i sposób funkcjonowania w praktyce kluczowych adresatów regulacji, tj. audytorów wewnętrznych oraz interesariuszy tego procesu. Przy czym należy zaznaczyć, iż celem nie była reprezentatywność statystyczna, ale zarejestrowanie opinii profesjonalistów stosujących normy w praktyce.

Proces badawczy przechodzi tym samym od analizy walidacyjnej i systemowej do próby oceny efektywności regulacji. Zebrany materiał empiryczny, w postaci opinii i ocen praktyków, pełni tu rolę swoistego instrumentu pozwalającego z ostrożnością wnioskować o stopniu adekwatności i skuteczności przyjętych przez ustawodawcę regulacji dotyczących audytu wewnętrznego. Tym samym rozważania ujęte w niniejszym rozdziale posłużą do udzielenia odpowiedzi na główne pytanie badawcze (C): *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”*

Podstawową metodą badawczą przyjętą w dysertacji jest metoda dogmatyczno-prawna. Uzupełniająco, dla celów weryfikacji hipotez sformułowanych w poprzednim rozdziale pracy, sięgnięto po metody gromadzenia danych właściwe dla metod mieszanych (ang. *mixed methods research*), integrując podejście ilościowe

[973] B. Sierakowski, *3.4. Metoda empiryczna (badania aktowe)* [w:] P. Ambroży (red.), Zobowiązania masy upadłości, Warszawa 2023, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.
[974] Ibidem.

z jakościowym. Podstawowym narzędziem w tym zakresie była ankieta internetowa, którą zastosowano przy pomocy metody CAWI (ang. *Computer-Assisted Web Interview*), w ramach której pozyskano łącznie 1919 wypowiedzi (1687 w języku polskim oraz 232 w języku angielskim). Niezależnie, przeprowadzono wywiady i konsultacje z uznanymi ekspertami w dziedzinie audytu wewnętrznego w s.f.p.

Dobór próby miał charakter celowy, bowiem grupę badawczą ukierunkowano przede wszystkim na profesjonalistów zawodowo związanych z audytem wewnętrznym w jednostkach s.f.p. Proces gromadzenia danych był możliwy, trwając od 4 stycznia 2023 r. do 4 listopada 2024r., dzięki współpracy z Departamentem Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w Ministerstwie Finansów oraz organizacjami zawodowymi, takimi jak Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej (PIKW) czy Stowarzyszenie Certyfikowanych Audytorów i Specjalistów ds. Kontroli Wewnętrznej (CAKW) oraz dzięki zaangażowaniu akademików Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie (SGH), co w sposób zasadniczy przyczyniło się do uwiarygodnienia badania i pozyskania materiału o wysokiej wartości poznawczej.

Analiza materiału empirycznego nawiązywała również do ekonomicznej analizy prawa,[975] koncentrując się na percepcji, postawach i rzeczywistych zachowaniach adresatów norm prawnych jako symptomach dysfunkcji unormowań, które, w sposób realny wpływają na kształtowanie się praktyki interpretacyjnej i argumentacyjnej w ramach badanych instytucji. Komplementarnie zastosowano także metodę prawno-porównawczą, wykorzystując opinie respondentów z doświadczeniem międzynarodowym w celu szerszej kontekstualizacji krajowych rozwiązań normatywnych. Przy czym zachowano wysoką ostrożność metodologiczną związaną z porównywaniem odmiennych systemów prawnych (ang. *civil law* vs *common law*), jednocześnie uwzględniając kontekst wynikający z postępującej internacjonalizacji standardów audytu.

Mając na uwadze złożoność badanej materii oraz konieczność zachowania rygoru badawczego, przyjęto dwuetapową strukturę analityczną. Umożliła ona wyraźne oddzielenie fazy obiektywnej prezentacji danych od fazy ich dogmatyczno-prawnej interpretacji, zapewniając transparentność procesu wnioskowania.

[975] K. Grechenig, M. Gelter, *The Transatlantic Divergence in Legal Thought: American Law and Economics vs. German Doctrinalism,* Hastings International and Comparative Law Review 2008, vol. 31, s. 295-360.

W pierwszej kolejności, w podrozdziale 4.2 rozprawy, dokonano analitycznej deskrypcji zgromadzonego materiału empirycznego. Prezentacja danych została dostosowana do narzędzia badawczego, tj. kwestionariusza ankiety. Celem tego etapu było rzetelne opisanie i kategoryzacja wypowiedzi respondentów w odniesieniu do każdego z postawionych w ankiecie pytań badawczych (pp1-pp9). W ten sposób uzyskano szeroki materiał empiryczny, odzwierciedlający poglądy i doświadczenia przedstawicieli środowiska zawodowego audytorów wewnętrznych, jako podstawą dla dalszych, pogłębionych analiz.

W dalszej kolejności, w kolejnym podrozdziale pracy (4.3), przeprowadzono analizę i interpretację uzyskanych wyników badań empirycznych, polegającą na ich odniesieniu do modelu badawczego, zdefiniowanego w heurystycznej matrycy analitycznej. Następnie, zebrane wypowiedzi respondentów zostały poddane ponownej kategoryzacji, względem pytania badawczego (p1-p8) i przypisanego do niego w matrycy celu (c1-c8) oraz funkcji (f1-f8) audytu wewnętrznego. Ten zabieg pozwolił na dokonanie swoistej subsumpcji materiału empirycznego pod kategorie teoretyczne, a w konsekwencji - na sformułowanie wniosków co do stopnia falsyfikacji bądź potwierdzenia każdej z hipotez cząstkowych (h1-h8).

Ustalenia poczynione w ramach tego badania zostały następnie zebrane i pogłębione w podrozdziale 4.4 pracy (pt. Synteza ustaleń weryfikacji empirycznej i jej znaczenie dla postulatów *de lege ferenda*). Stanowią one merytoryczny fundament dla formułowanych w zakończeniu dysertacji wniosków końcowych, w którym dokonano ostatecznej, syntetycznej konfrontacji ustaleń teoretycznych z wynikami badań empirycznych.

4.2. Aspekty normatywne audytu wewnętrznego w opinii respondentów - analiza deskryptywna uszeregowana względem pytań badawczych.

4.2.1. Status zawodowy respondentów - analiza struktury badanej próby

Przystępując do weryfikacji założonej hipotezy głównej (H), stawiającej tezę o niewystarczalności obowiązujących regulacji dla optymalnej realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego, w pierwszej kolejności koniecznym stało się ustalenie struktury i charakteru próby badawczej. Sformułowane w tym celu kluczowe pytanie wprowadzające (pp1): *„Czy pracujesz w audycie wewnętrznym lub zewnętrznym?”* zostało zaprojektowane w celu precyzyjnej identyfikacji respondentów posiadających

bezpośrednie, kwalifikowane doświadczenie w obszarze profesjonalnej działalności audytowej.

Równocześnie przyjęto empiryczną hipotezę roboczą, że choć grupy audytorów wewnętrznych i zewnętrznych cechują się odmiennymi normatywnymi kompetencjami i priorytetami, to jednak ich zrozumienie istoty funkcji audytu wewnętrznego jest na tyle porównywalne, iż obie te grupy uznano za zdolne do rzetelnej oceny audytu wewnętrznego. Przy czym włączenie perspektywy audytorów zewnętrznych do procesu badawczego jest przy tym nieodzowne, albowiem ich zagwarantowana prawnie niezależność sprzyja niezależnej i zdystansowanej ocenie faktycznych warunków funkcjonowania audytu wewnętrznego.

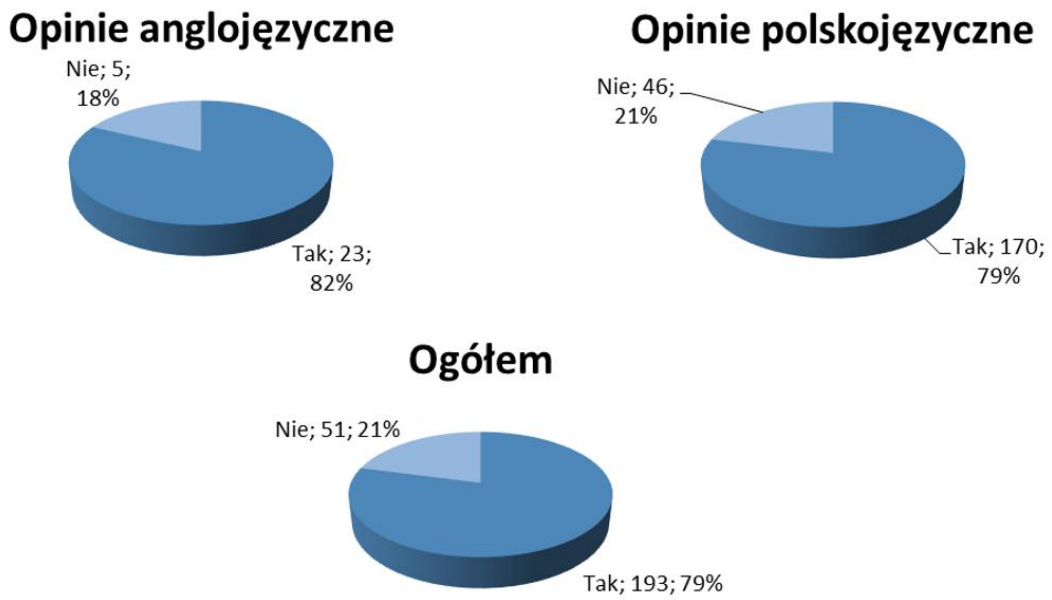
Zauważyć przy tym należy, iż kluczowe znaczenie dla poprawności procesu badawczego oraz wiarygodności zgromadzonych danych empirycznych posiada weryfikacja faktycznego doświadczenia zawodowego respondentów. Zastosowana procedura kontrolna, poprzez pytanie (pp3) umożliwiła wyodrębnienie statystycznie marginalnej grupy (tylko 13 ankietowanych, tj. 5,3 % ogółu), która zadeklarowała całkowity brak styczności z praktyką audytu wewnętrznego.

Zasadnicze znaczenie dla walidacji próby miała również zastosowana procedura jej doboru. Przyjęto metodę doboru celowego, która w kontekście niniejszych badań oparta została na założeniu dotarcia do populacji respondentów o najwyższych kompetencjach w zakresie analizowanych unormowań. Współpraca z kluczowymi interesariuszami systemu, w tym z organem nadzorującym oraz wiodącymi organizacjami zawodowymi (np. IIA Polska, PIKW, CAKW), wsparta identyfikacją profesjonalistów w mediach społecznościowych, miała na celu maksymalizację udziału praktyków z s.f.p. Przyjęto bowiem założenie, iż w perspektywie dogmatyczno-prawnej, walor poznawczy badań empirycznych jest wprost determinowany przez stopień profesjonalizmu badanej próby. Uzyskanie informacji zwrotnej od podmiotów, które są jednocześnie adresatami analizowanych norm, jak i podmiotami je stosującymi, stanowi bowiem warunek konieczny dla oceny ich faktycznej skuteczności.

Ponadto, zachowano rygorystyczną dbałość o precyzję terminologiczną badania. W komunikacji z respondentami precyzyjnie definiowano przedmiot analizy, wskazując jednoznacznie, iż dotyczy on normatywnych aspektów audytu wewnętrznego, co miało na celu zagwarantowanie, iż zebrane dane odnoszą się wyłącznie do właściwego przedmiotu badań.

W świetle powyższych procedur walidacyjnych i zastosowanych metod doboru próby, zasadnym stało się przyjęcie założenia, że badaną próbę konstytuują w przeważającej mierze audytorzy wewnętrzni zrzeszeni we wskazanych organizacjach oraz audytorzy s.f.p. biorący udział w szkoleniach resortu finansów. Taka kompozycja próby badawczej uprawnia do formułowania ostrożnych wniosków o charakterze uogólniającym.

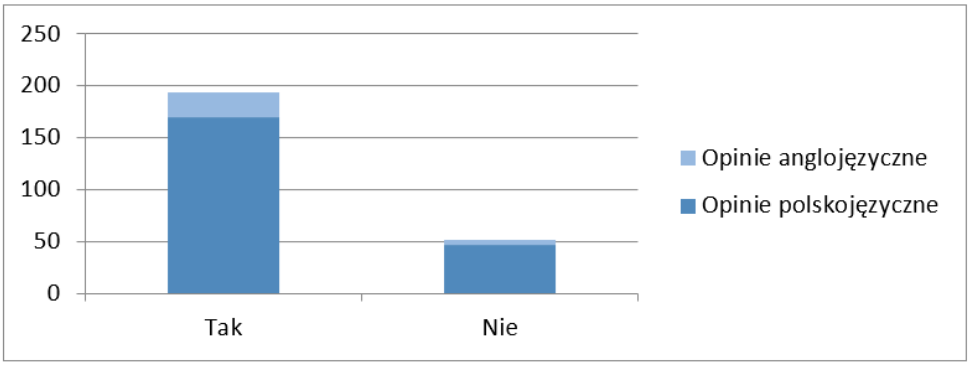
Na pytanie (pp1) odpowiedzi udzieliło łącznie 244 respondentów. Spośród nich, 193 osoby (79,1%) zadeklarowały, że pracują w audycie, a 51 osób (20,9%) zdefiniowało swój status jako niezatrudnione w tej dziedzinie. Proporcje te posiadają istotne znaczenie przy interpretacji wyników badań. Potwierdzają bowiem, iż przeważająca większość materiału empirycznego pochodzi od praktyków, a zatem podmiotów będących kluczowymi adresatami analizowanych norm.



Wykres 1 Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie: *„Czy pracujesz w audycie wewnętrznym lub zewnętrznym?”* (pp1)
Źródło: opracowanie własne.

Należy zatem przyjąć, iż tak znacząca reprezentacja osób bezpośrednio związanych z audytem wewnętrznym zapewnia wysoką wartość poznawczą dobranej próby badawczej oraz nadaje jej charakter próby eksperckiej. Umożliwia również formułowanie ostrożnych wniosków o charakterze uogólniającym, co więcej, nadaje jej niezbędny i pożądany walor ekspertyzy aplikacyjnej.

Przechodząc do analizy szczegółowej w podziale na grupy językowe, zaobserwowano, że wśród grupy polskojęzycznej (216 respondentów), 170 osób potwierdziło zatrudnienie w audycie, co stanowi ok. 78,7% respondentów w tej grupie oraz ok. 69,7% ogółu badanych. Z kolei w grupie anglojęzycznej (28 respondentów), 23 osoby (stanowiące 9,4% ogółu badanych) potwierdziły pracę w audycie, co obrazuje poniższy wykres.



Wykres 2. Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie: *„Czy pracujesz w audycie wewnętrznym lub zewnętrznym?”* (pp1)
Źródło: opracowanie własne

Tym samym, z perspektywy prowadzonych rozważań, nieznacznie wyższa reprezentacja profesjonalistów w grupie anglojęzycznej nie umniejsza wartości poznawczej całości próby. Niezależnie jednak od tych nieznacznych różnic w liczbie respondentów, wysoki, sięgający blisko 80%, odsetek respondentów deklarujących bezpośrednie związanie profesjonalne z audytem, gwarantuje wysoką wartość poznawczą zgromadzonych danych. Uzyskany bowiem materiał badawczy nie stanowi jedynie agregatu subiektywnych opinii, lecz jest odzwierciedleniem interpretacji regulacji i praktycznego doświadczenia kluczowych adresatów norm. Stwarza to sposobność do przeprowadzenia wnikliwej analizy interpretacji regulacji prawnych, co jest niezbędne dla oceny ich adekwatności i efektywności.

Jednakże należy zauważyć, iż wysoki odsetek praktyków (79,1%) posiada o tyle istotne znaczenie, że pochodzi od praktyków stosujących regulacje w zakresie audytu wewnętrznego. Respondenci nie są bowiem zewnętrznymi ekspertami oceniającymi *de lege lata*, lecz kluczowymi adresatami regulacji i podmiotami, które w codziennej praktyce doświadczają skutków zdiagnozowanej (w rozdziale trzecim niniejszej rozprawy) sprzeczności. Ich odpowiedzi nie mają zatem waloru teoretycznego, lecz są empirycznym zapisem doświadczenia kolizji norm (art. 272 vs art. 280 Uofp

z 2009 r.). Stanowią oni racjonalnie działających adresatów norm, zmuszonych do optymalizacji swoich działań w ramach wadliwie skonstruowanych ram prawnych. Zatem ich percepcja, choć ma nieuchronnie charakter subiektywny, stanowi szczególnie silny i wiarygodny materiał empiryczny, wskazujący na istnienie i skutki problematycznej recepcji unormowań, które analizowano w poprzednim rozdziale pracy. W konsekwencji, cały rozdział empiryczny jest nie tyle *„badaniem opinii”,* ile *„rejestracją skutków”* kolizji norm w percepcji prawnej jej adresatów.

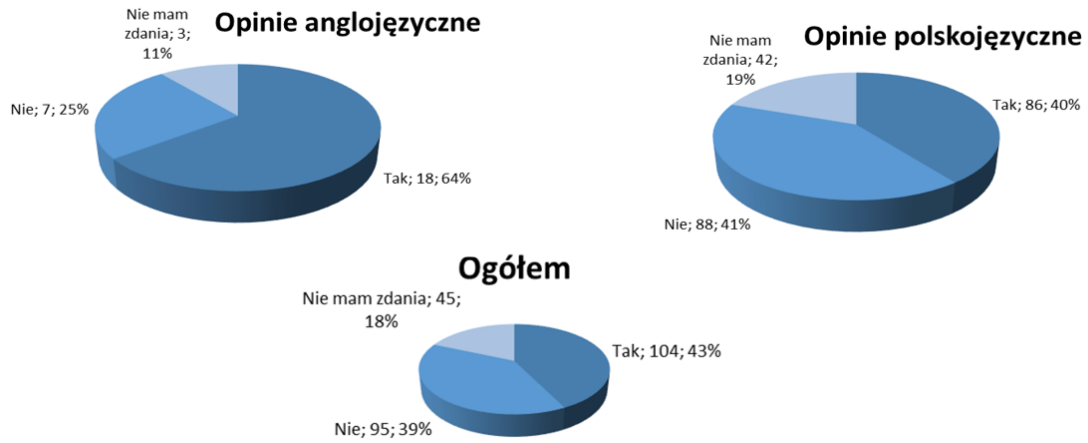
4.2.2. Percepcja skuteczności audytu wewnętrznego w zakresie prewencji przestępczości gospodarczej - analiza dogmatyczno-prawna (pp2)

Kolejnym etapem procesu badawczego, którego celem była weryfikacja hipotezy głównej (H), stała się ocena skuteczności funkcji prewencyjno-ochronnej (f6). Zadane pytanie (pp2): *„Czy uważasz, że audyt skutecznie chroni przed przestępstwami gospodarczymi?”* miało na celu ustalenie, czy w opinii 244 praktyków regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są postrzegane jako efektywny instrument przeciwdziałający tym nieprawidłowościom. Pytanie to służyło także weryfikacji roboczej hipotezy empirycznej, zakładającej sceptycyzm audytorów w tym zakresie.

Analiza zebranego materiału empirycznego wskazuje na wyraźnie zróżnicowaną ocenę badanego zagadnienia, co jest widoczne w zależności od języka ankiety, który pośrednio odzwierciedla odmienne środowiska prawne, w jakich funkcjonują respondenci. Należy bowiem zauważyć, że o ile w grupie anglojęzycznej (28 respondentów) odpowiedzi twierdzące (64%) znacząco przeważają nad ocenami negatywnymi i neutralnymi, o tyle w grupie polskojęzycznej (216 respondentów) obserwujemy proporcje niemal odwrotne. Może to sugerować wyższy poziom zaufania do rezultatów audytu wewnętrznego w systemach o potencjalnie bardziej rygorystycznych i ugruntowanych regulacjach.

Szczegółowy rozkład odpowiedzi w grupie polskojęzycznej (40% „tak” vs 41% „nie”, przy 19% odpowiedziach neutralnych) w porównaniu do wyników grupy anglojęzycznej (64% „tak”, 25% „nie”) ujawnia istotny problem poznawczy. Interpretacja tych wyników jedynie jako *„ambiwalencję”* lub *„sceptycyzm”* praktyków, wydaje się niewystarczająca i nie oddaje istoty problemu. Porównując bowiem rozkład głosów (64% „tak” respondentów anglojęzycznych vs 41% „nie” wypowiedzi polskojęzycznych) dostrzegamy nie tyle niezdecydowanie, ile przede wszystkim potwierdzenie rozbieżności w zakresie interpretacji roli audytu wynikającej z regulacji.

Może to być konsekwencją innego umiejscowienia funkcji prewencyjnej (f6) w systemie *common law,* a innego w systemie *civil law.*



Wykres 3. Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie: *„Czy uważasz, że audyt skutecznie chroni przed przestępstwami gospodarczymi?”* (pp2)
Źródło: opracowanie własne.

Warto w tym miejscu podkreślić, iż nie jest to jedynie różnica o charakterze technicznym, lecz zasadnicza rozbieżność systemowa. System *common law* historycznie przypisuje audytowi wewnętrznemu (szczególnie w kontekście skandali finansowych z początku XXI w.)[976] rolę aktywnego wsparcia w prewencji, co obejmuje ocenę systemów pod kątem zapobiegania nadużyciom. W polskim systemie prawa finansowego, opartym na tradycji kontynentalnej, funkcja ta jest postrzegana węziej, a audytor wewnętrzny jest jednoznacznie pozbawiony atrybutów *imperium* (uprawnień śledczych czy dochodzeniowych), co determinuje jego rolę jako podmiotu oceniającego *ex post*, a nie aktywnie zapobiegającego *ex ante* w rozumieniu materialnym.

W związku z tym można sformułować wniosek, że respondenci *de facto* nie odpowiadali na to samo pytanie, gdyż grupa anglojęzyczna 64% („tak”) dokonała zapewne interpretacji formalnej, odpowiadając na pytanie w rozumieniu systemu anglosaskiego: *„Czy audyt, poprzez ocenę systemów (zgodnie ze Standardem 1210.A2), formalnie wspiera ochronę przed przestępstwami?”*, i dlatego udzieliła odpowiedzi twierdzącej. Natomiast grupa polskojęzyczna 41% („nie”) z doświadczeniem zawodowym w systemie prawa kontynentalnego dokonała wykładni materialnej,

[976] A. Słomczyńska, *Analysis of selected economic and legal aspects of individual and corporate liability in the context of threatened corporate sanctions and used economic models on the basis of the Lehman Brothers bank case study*…, op.cit.

rozumiejąc pytanie: „*Czy audyt wewnętrzny, jako podmiot jednoznacznie pozbawiony imperium (uprawnień śledczych), materialnie i realnie chroni (wykrywa) przestępstwa?”,* w wyniku czego ich na to odpowiedź była przecząca.

Zatem uzyskane wyniki badań mogą nie pokazywać *„wątpliwości”*, lecz stanowić dokładne odwzorowanie dysonansu regulacji dotyczących funkcji prewencyjnej (f6) – jako rozbieżność między celem materialnym (c6) ochrony mienia, a ograniczonym, podejściem formalnym, co było przedmiotem analizy w poprzednim rozdziale pracy. Ta dwoistość opinii może nie być zatem problemem socjologicznym, lecz nieuniknionym mankamentem tkwiącym w unormowaniach. Tym samym, powyższe wyniki badań wstępnie potwierdzają przyjętą tezę, iż skuteczność audytu wewnętrznego jako instrumentu prewencji jest w polskim prawie postrzegana w sposób co najmniej ambiwalentny.

W tym zakresie szczególnie cenne dane, odnoszące się bezpośrednio do adekwatności regulacji, zostały dostarczone przez pogłębione wywiady eksperckie. Wnioski z nich płynące były jednoznaczne: w percepcji kluczowych praktyków audytu wewnętrznego funkcja prewencyjna (f6) była wprawdzie rozpoznana, lecz jednocześnie przez większość respondentów uczestniczących w badaniu, rola ta była wyraźnie marginalizowana lub zupełnie nierozpoznawana jako istotny element audytu wewnętrznego. Powyższe rezultaty badań ujawniają istotne mankamenty regulacji. Tak wyraźny rozkład opinii, w którym ponad 40% praktyków kwestionuje efektywność funkcji prewencyjnej audytu wewnętrznego, oznacza, że aktualnie obowiązujące regulacje nie są wystarczające do zapewnienia realizacji tej funkcji w praktyce. Rozbieżność opinii w grupie polskojęzycznych respondentów stanowi zatem wyraźne potwierdzenie wspierające hipotezę główną (H).

4.2.3. Zakres i państwo praktyki zawodowej respondentów w zakresie audytu wewnętrznego (pp3)

Jak wyżej wspomniano, kluczowe dla prowadzonych badań było także ustalenie, w jakim państwie (w jakim systemie prawnym), respondenci zdobywali doświadczenie. W tym celu zadano pytanie trzecie (pp3): *„Wymień co najmniej jeden kraj, w jakim miałeś styczność z audytem lub pracowałeś w audycie.”*. Analiza 244 odpowiedzi pozwoliła na pogrupowanie zebranego materiału badawczego w oparciu o pięć wzajemnie wykluczających się kategorii: (1) regulacje krajowe (Polska), (2) pojedyncze państwa zagraniczne, (3) wielopaństwowe działania audytowe, (4) działania ponadnarodowe i regionalne (np. UE, EMEA) oraz (5) brak doświadczenia w audycie.

Kategoria pierwsza (regulacje krajowe), obejmująca 178 respondentów deklarujących doświadczenie zawodowe zdobyte na terytorium Polski (73% ogółu), posiada zasadnicze znaczenie dla prowadzonych badań. Potwierdza to, iż badana grupa docelowa była odpowiednio dobrana z perspektywy celu głównego rozprawy, a zebrane opinie stanowiły rzetelną podstawę do formułowania ostrożnych wniosków dotyczących polskich regulacji i praktyki audytu wewnętrznego.

Kategoria druga (pojedyncze państwa zagraniczne), licząca 28 respondentów (11,4%), wprowadza istotny kontekst prawno-porównawczy. W ramach tej grupy, najwięcej wypowiedzi dotyczyło Stanów Zjednoczonych (8) oraz Wielkiej Brytanii (7). Należy zauważyć, iż są to państwa, w których obowiązuje system *common law*, o historycznie wysoko rozwiniętych standardach ładu organizacyjnego i audytu wewnętrznego.

Spośród badanych kategoria trzecia (wielopaństwowe działania audytowe), choć obejmująca 23 respondentów (9,4%), ma dla niniejszych rozważań szczególne znaczenie. Z perspektywy założeń badawczych dysertacji, doświadczenia tej właśnie grupy respondentów należy uznać za szczególnie wartościowe dla prowadzonych badań. Tworzą ją bowiem praktycy łączący doświadczenie zawodowe zdobyte na gruncie prawa polskiego z aktywnością międzynarodową. Taka dwoistość praktyki nie tylko potwierdza wysoki poziom ich kompetencji w zakresie różnorodnych systemów prawnych, ale nade wszystko, wymusza konieczność bezpośredniego stosowania międzynarodowych standardów (np. IIA czy COSO). Dzięki temu ich ocena wystarczalności (adekwatności) i skuteczności (efektywności) norm krajowych dokonywana była przez pryzmat globalnych standardów, które są dla nich normą stosowaną w codziennej praktyce, a nie tylko normą znaną. Tym samym, opinie rzeczonej grupy respondentów stanowią miarodajny materiał, stwarzający optymalne warunki do weryfikacji hipotez szczegółowych (h1-h8) w kontekście międzynarodowym.

Przechodząc do kategorii czwartej (działania ponadnarodowe i regionalne), należy zauważyć, że choć jest ona nieliczna (3 respondentów, 1,2%), jej znaczenie jest również istotne jakościowo. Grupa ta obejmuje bowiem audytorów działających na poziomie instytucji unijnych (np. Komisji Europejskiej), co z kolei wiąże się z koniecznością podejmowania aktywności audytorskiej w autonomicznym i wysoce specyficznym porządku prawnym UE.

Wreszcie, kategoria piąta, oznaczająca brak doświadczenia w audycie, obejmuje, jak już wcześniej wskazano, 13 ankietowanych (5,3%).

Podsumowując, warto zaznaczyć, iż audytorzy wewnętrzni z doświadczeniem w wielu państwach, kształtują swoje podejście pod wpływem różnych systemów prawnych. Respondenci bowiem dzielą się swoimi doświadczeniami zdobytymi zarówno w podmiotach globalnych (tzw. *„wielka czwórka”*[977]), jak i w mniejszych instytucjach. Ponadto doświadczenie ich obejmuje audyt finansowy, wewnętrzny, informatyczny IT oraz zgodności, co niewątpliwie potwierdza ich rozległe kompetencje.

Jednocześnie dokonana analiza (pp3) spełnia dwa kluczowe założenia badawcze. Po pierwsze, wykazała dominującą przewagę opinii respondentów pracujących w Polsce (ponad 70%), co waliduje wnioski sformułowane w niniejszej pracy w odniesieniu do polskiego prawa finansowego (i systemu finansów publicznych). Po drugie, zidentyfikowano liczną grupę (około 20%) respondentów z praktyką zagraniczną.

Należy podkreślić, iż zidentyfikowana struktura próby (73% polskich respondentów vs 20% respondentów zagranicznych) stwarza optymalne warunki do weryfikacji tezy o niedoskonałości aktualnych regulacji dotyczących audytu wewnętrznego, umożliwiając jednocześnie porównanie ocen formułowanych w odmiennych porządkach prawnych. Jak dowiedziono w rozdziale trzecim pracy, powodem takiego stanu może być sposób recepcji modelu anglosaskiego (*common law*) do polskiego prawa finansowego, funkcjonującego w systemie prawa kontynentalnego. Okoliczność, że około 20% respondentów posiada doświadczenie uzyskane w państwach obcych (takich jak Stany Zjednoczone, Wielka Brytania), czy też w UE, podnosi wartość przeprowadzonych badań. Pozwala bowiem (w następnej części opracowania) zestawienie poglądów i doświadczeń polskich praktyków audytu wewnętrznego z ekspertami z systemów *common-law*.

Co istotne, analiza wypowiedzi respondentów krajowych i zagranicznych pozwala na uwzględnienie perspektywy praktyków ukształtowanych w odmiennych tradycjach prawnych (*civil law* vs. *common law*). Zważywszy na fakt, że standardy (IIA, INTOSAI) mają charakter międzynarodowy przyjęta perspektywa badawcza posłużyła wzbogaceniu analizy polskich unormowań, ukazując ocenę skuteczności polskich regulacji w szerszym, międzynarodowym kontekście. Wypowiedzi respondentów anglojęzycznych pozwoliły zatem zweryfikować, czy ocena dotycząca

[977] Tzw. „Wielka Czwórka” (Big Four), tj. Deloitte Touche Tohmatsu Limited (Deloitte), PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC), Ernst & Young Global Limited (EY) oraz KPMG International Limited (KPMG)., zob. także: E. Rutkowska [w:] D. Tokarczyk, E. Rutkowska, Ustawa o ochronie sygnalistów. Komentarz, LEX/el. 2024, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r., art. 51.

mankamentów i braków polskich regulacji (H) jest specyficzna tylko dla polskiego prawa finansowego, czy też może być potwierdzona przez ekspertów mających doświadczenia z innych porządków prawnych.

4.2.4. Percepcja podstawowych regulacji prawnych jako kryterium walidacji autentyczności doświadczenia zawodowego (pp4)

W ramach przyjętego procesu badawczego, kluczowe znaczenie dla oceny miarodajności zebranego materiału empirycznego przypisano analizie odpowiedzi na pytanie (pp4): *„Jakie są najważniejsze akty prawne lub konkretne przepisy dotyczące audytu w wymienionym kraju?”.* Ustalenie tej kwestii pozwoliło bowiem na pośrednią ocenę wiarygodności deklarowanego przez respondentów doświadczenia i wynikającej z tego znajomości norm w zakresie audytu wewnętrznego.

W ramach tego badania pozyskano 204 odpowiedzi polskojęzyczne oraz 28 anglojęzycznych (ankietowani mogli wskazywać więcej niż jedną regulację). Należy przyjąć, iż deklarowana znajomość źródeł prawa w zakresie audytu wewnętrznego stanowi istotny wskaźnik orientacji respondentów w normatywnych podstawach tej instytucji.

Jak można było oczekiwać, analiza odpowiedzi polskojęzycznych (Tabela 6) potwierdziła, że głównym źródłem regulacji dla audytu wewnętrznego w Polsce jest Uofp z 2009 r., wskazana przez 84,3% respondentów, w szczególności jej dział VI (art. 272-296). Jest to w pełni uzasadnione, ponieważ akt ten normuje podstawowe zagadnienia dotyczące audytu wewnętrznego w s.f.p. Równocześnie warto zauważyć, że 15,7% badanych nie wskazało tej Ustawy, co samo w sobie stanowi istotny sygnał poznawczy. Jednocześnie należy podkreślić, że sama wiedza o istnieniu regulacji nie przesądza o jej adekwatności - ocena ta stanowi przedmiot odrębnej analizy w kolejnej części pracy. Wskazanie przez 78,4% badanych na kluczową rolę rozporządzeń wykonawczych, w szczególności Rozporządzenia metodologicznego z dnia 4 września 2015 r. pozostaje w ścisłym związku z Uofp z 2009r. Tak wysoki odsetek wskazań świadczy o tym, że praktycy dostrzegają hierarchiczny układ źródeł prawa w tej dziedzinie. Niemniej, w kontekście hipotezy (H) istotna jest nie tylko ich formalna obecność, lecz przede wszystkim ocena, czy ich treść zapewnia wystarczające i wykonalne ramy realizacji celów audytu.

LP.	KATEGORIA	LICZBA WYPOWIEDZI	ODSETEK PRÓBY
1	Ustawa o finansach publicznych (art. 272-296 Uofp)[978]	172	84,3%
2	Rozporządzenia wykonawcze Ministra Finansów (gł. z 4 IX 2015 r.) [979]	160	78,4%
3	Komunikaty i standardy krajowe (Komunikat MF/MRiF w sprawie standardów audytu[980])	90	44,1%
4	Międzynarodowe standardy i kodeksy etyki (MSPZAW IIA[981], ISO[982], MSSF[983], SOX[984], GAAP[985])	95	46,56%
5	Regulacje sektorowe i unijne (prawo bankowe[986], Rekomendacje KNF[987], RODO[988], CRR[989], wytyczne EIOPA[990] itp.)	40	19,6%
6	Brak wiedzy / brak odpowiedzi	18	8,80%

Tabela nr 7. Odpowiedzi na pytanie *„Jakie są najważniejsze akty prawne lub konkretne przepisy dotyczące audytu w wymienionym kraju?”* (pp4)
Źródło: opracowanie własne.

Znacząco odmienną, lecz równie istotną poznawczo, kategorię źródeł stanowią regulacje o charakterze *soft law*. Na znaczenie standardów międzynarodowych (MSPZAW IIA, SOX etc.) wskazało 46,56% respondentów. Zbliżony odsetek (44,1%) za istotne uznał komunikaty krajowe (Komunikat MF/MRiF). Z perspektywy niniejszych rozważań, dane te są wysoce symptomatyczne. Po pierwsze, wskazują na wyraźny

[978] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
[979] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu.
[980] Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).
[981] The Institute of Internal Auditors, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, wrzesień 2016, https://www.iia.org.pl/sites/default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_final.pdf, s. 3–51, dostęp: 15.06.2025 r.
[982] International Organization for Standardization ISO, *About ISO*, https://www.iso.org/about, Por. J. Marciniak, Formalizacja działań w ramach ISO [w:] J. Ołówek (red.), Regulaminy i procedury w firmie, Warszawa 2022.
[983] Rozporządzenie Komisji (UE) 2023/1803 z dnia 13 sierpnia 2023 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz. U. UE. L. z 2023 r. Nr 237, str. 1 z późn. zm.).
[984] Sarbanes Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, 116 Stat. 745-810.
[985] Financial Accounting Standards Board (FASB), *Accounting Standards Codification. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*, https://fasb.org/Page/PageContent?PageId=/staticpages/standards.html&isstaticpage=true, dostęp: 15.06.2025 r.
[986] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1646 z późn. zm.).
[987] Komisja Nadzoru Finansowego, Rekomendacje dla banków https://www.knf.gov.pl/dla_rynku/regulacje_i_praktyka/rekomendacje_i_wytyczne/rekomendacje_dla_bankow?articleId=8522&p_id=18
[988] Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1781).
[989] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniające rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (Dz. U. UE. L. z 2013 r. Nr 176, str. 1 z późn. zm.).
[990] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1094/2010 z dnia 24 listopada 2010 r. w sprawie ustanowienia Europejskiego Urzędu Nadzoru (Europejskiego Urzędu Nadzoru Ubezpieczeń i Pracowniczych Programów Emerytalnych), zmiany decyzji nr 716/2009/WE i uchylenia decyzji Komisji 2009/79/WE (Dz. U. UE. L. z 2010 r. Nr 331, str. 48 z późn. zm.).

dysonans między percepcją roli prawa powszechnie obowiązującego (84,3%) a znaczeniem standardów zawodowych (46,56%). Po drugie, tak silne akcentowanie roli źródeł *soft law* (komunikatów, standardów), które *ex lege* nie mają mocy wiążącej, sugeruje, iż praktycy poszukują w nich uzupełnienia regulacji ustawowych. Podkreśla to równocześnie postrzeganą przez nich w kolejnych punktach ankiety niewystarczalność norm prawa powszechnie obowiązującego, co stanowi *prima facie* wsparcie dla hipotezy głównej (H).

Ponadto, zaobserwowana dysproporcja (Uofp z 2009 r. - 84% wypowiedzi vs. IIA/MF - 44-46%) sugeruje, że praktycy oceniają ustawowe podstawy audytu jako niewystarczające, a w konsekwencji sięgają po regulacje *soft law*. Wyniki te wpisują się w tezę o prakseologicznej niespójności systemu normatywnego audytu wewnętrznego w Polsce, szerzej omówionej w rozdziale trzecim. Oznacza to, że obowiązujące normy nie zapewniają pełnych warunków realizacji celów i funkcji audytu wewnętrznego, a ich stosowanie wymaga uzupełniania w oparciu o standardy pozaprawne.

W toku prowadzonych badań zaobserwowano następujący mechanizm: choć regulacje Uofp z 2009 r. są przez zdecydowaną większość praktyków (84%) poprawnie identyfikowane jako formalna podstawa kompetencyjna audytu wewnętrznego, to - jak wykazano w rozdziale trzecim - w kluczowych aspektach (f7, f8) okazują się niewystarczające z perspektywy praktycznej realizacji zadań audytowych. W efekcie część unormowań niezbędnych do wykonywania audytu jest poszukiwana poza systemem prawa powszechnie obowiązującego, w szczególności w standardach zawodowych i komunikatach resortowych.

Odwołanie się do Komunikatów Ministerstwa Finansów przez 44% respondentów nie stanowi zatem jedynie poszukiwania dodatkowego wsparcia, lecz wskazuje na potrzebę praktycznego uzupełniania regulacji ustawowych. Wyniki badań uwidaczniają strukturalne ograniczenia obecnego modelu audytu wewnętrznego w s.f.p., w którym normy kompetencyjne nie odpowiadają w pełni normom celowościowym. W konsekwencji praktycy sięgają po instrumenty *soft law*, traktowane jako operacyjne quasi-źródła. Zjawisko to wpisuje się w hipotezę główną (H) o niedoskonałości regulacji ustawowych.

Analiza wypowiedzi respondentów anglojęzycznych (28 osób) dostarcza istotnego kontekstu prawno-porównawczego (Tabela 8). W tej grupie respondentów widoczna jest przewaga międzynarodowych regulacji. Kluczowe jest, iż siedmiu

badanych (25,0%) uznało międzynarodowe standardy zawodowe (DIIR, IPPF/IIA, PSIAS) za główny punkt odniesienia.

KATEGORIA	LICZBA WYPOWIEDZI ANGLOJĘZYCZNYCH	ODSETEK PRÓBY (%)
Standardy zawodowe (DIIR, IPPF/IIA, PSIAS)	7	25,0%
Akty prawne (SOX, FSMA 2000, HIPAA, FCPA)	5	17,9%
Przepisy sektorowe/krajowe (PFM Act, MaRisk, Company Law JP, StPO, AML/KYC)	5	17,9%
Brak formalnych regulacji lub wiedzy	4	14,3%
Regulacje unijne (GDPR, EU Financial Regulation, Traktat UE)	3	10,7%
Prawo korporacyjne (Companies Act, UK CG Code, Bribery Act)	2	7,1%
Regulacje wewnętrzne (audit charter)	1	3,6%

Tabela nr 8. Odpowiedzi na pytanie *„Jakie są najważniejsze akty prawne lub konkretne przepisy dotyczące audytu w wymienionym kraju?”* (pp4)
Źródło: opracowanie własne.

Respondenci anglojęzyczni przypisują równorzędne znaczenie (po 17,9%) zarówno ramom prawnym o charakterze sektorowym (np. niemieckie MaRisk), jak i konkretnym regulacjom międzynarodowym, głównie amerykańskim (SOX, HIPAA, FCPA). Wskazywali również na regulacje UE (10,7%), w tym GDPR, oraz na prawo korporacyjne Zjednoczonego Królestwa (7,1%). Wysoce symptomatyczne jest, że 3,6% badanych ograniczyło się do wskazania karty audytu, zaś 14,3% zadeklarowało całkowity brak wiedzy (*„no regulation”).* Można na tej podstawie wnioskować, iż w niektórych porządkach prawnych instytucja audytu wewnętrznego może nie posiadać tak silnego i skodyfikowanego umocowania w prawie publicznym, jak ma to miejsce w Polsce.

Podsumowując tę część analizy, zaobserwowany rozkład odpowiedzi wskazuje na istotne różnice w postrzeganiu ram normatywnych. Międzynarodowe praktyki zdają się w znacznie większym stopniu akcentować rolę standardów zawodowych, podczas gdy polska praktyka jest silnie zdeterminowana przez prawo powszechnie obowiązujące (Uofp z 2009r.).

4.2.5. Analiza postulatów zmian normatywnych wzmacniających prewencyjną funkcję audytu wewnętrznego (pp5)

W niniejszym podrozdziale przedmiotem analizy uczyniono ocenę kluczowych postulatów reform formułowanych przez respondentów, które ukierunkowane są na wzmocnienie normatywnej oraz faktycznej skuteczności audytu wewnętrznego

w roli bariery przeciwko przestępczości gospodarczej. W tym celu zadano pytanie badawcze (pp5): *„Co należy zmienić albo jakie przepisy należy zmienić, aby audyt chronił lepiej przed przestępstwami?”.*

Zgromadzono 204 odpowiedzi polskojęzyczne oraz 28 anglojęzycznych. Analiza wypowiedzi polskojęzycznych pozwala na stwierdzenie, że wyraźnie jest w nich eksponowany postulat normatywnego wzmocnienia ustrojowych gwarancji niezależności audytora wewnętrznego. Liczba 72 wypowiedzi (35,3%) odnosiło się do konieczności ustanowienia faktycznej autonomii funkcjonalnej oraz ochrony przed niedopuszczalną presją ze strony kierownictwa. Postulaty te wyrażano jednoznacznie, formułując żądania takie jak *„zniesienie podległości służbowej”* czy *„zagwarantowanie niezależności w ustawie”.*

Powyższe rezultaty badań wskazują na istnienie rozbieżności między normatywnie określoną rolą audytu wewnętrznego a faktyczną możliwością jej realizacji, co wprost wspiera hipotezę główną (H). Sam fakt przewagi postulatów dotyczących wzmocnienia niezależności audytora wewnętrznego pozwala na sformułowanie krytycznego zarzutu wobec aktualnej konstrukcji normy kompetencyjnej, zdefiniowanej w Uofp z 2009r., szczególnie w kontekście analizowanej wcześniej funkcji prewencyjnej - w pytaniu (pp2).

Należy też podkreślić, iż przewaga postulatów dotyczących niezależności (35,3%), a w szczególności *explicite* formułowane żądanie *„zniesienia podległości służbowej”*, stanowi kolejne potwierdzenie hipotezy głównej przyjętej w niniejszej dysertacji. Praktycy – jako kluczowi adresaci norm - sami identyfikują jako główną barierę systemową te elementy konstrukcji prawnej audytu, które wcześniej powiązano z art. 280 Uofp z 2009 r. i zidentyfikowano jako źródło pierwotnej sprzeczności oraz błędnej recepcji normy. Wnioski płynące z tych wypowiedzi potwierdzają zatem wcześniejsze rozważania teoretyczne.

Podleganie audytora wewnętrznego kierownikowi jednostki (art. 280 ust. 1 Uofp z 2009 r.) rodzi stan *„niespójności systemowej”*, w ramach której funkcja oceniająca podlega jednocześnie podmiotowi będącemu głównym adresatem tej oceny. Należy zatem rozważyć, czy bez zasadniczej reformy modelu podległości- audyt wewnętrzny w s.f.p. może być w ogóle efektywnym instrumentem prewencji nieprawidłowości.

LP.	(pp5) CO NALEŻY ZMIENIĆ ALBO JAKIE PRZEPISY NALEŻY ZMIENIĆ, ABY AUDYT CHRONIŁ LEPIEJ PRZED PRZESTĘPSTWAMI?	LICZBA	WYPOWIEDZI POLSKOJĘZYCZNYCH UDZIAŁ (%)
1	Niezależność i ochrona prawna audytora	72	35,3%
2	Zmiany legislacyjne i regulacyjne	48	23,5%
3	Zasoby i struktura organizacyjna (etat, kadry)	26	12,7%
4	Podniesienie kompetencji i świadomości (szkolenia)	28	13,7%
5	Metodyka, narzędzia i automatyzacja audytu	20	9,8%
6	Wyjaśnienie roli audytu i granic jego funkcji	16	7,8%
7	Sankcje i kary za przestępstwa gospodarcze	10	4,9%
8	Transparentność i upublicznianie wyników audytu	6	2,9%
9	Brak potrzeby zmian / odwołanie się do standardów międzynarodowych	8	3,9%
10	Brak zdania / odpowiedzi niemerytoryczne („Nie wiem”)	30	14,7%

Tabela nr 9. Odpowiedzi na pytanie *„Co należy zmienić albo jakie przepisy należy zmienić, aby audyt chronił lepiej przed przestępstwami?” (pp5)*
Źródło: opracowanie własne.

Kolejną, znaczącą grupę postulatów (48 wypowiedzi, 23,5%), stanowiły jednoznaczne postulaty dotyczące przeprowadzenia zasadniczej reformy regulacji w zakresie audytu wewnętrznego. Respondenci konkretyzowali je poprzez propozycje uregulowania materii audytu w odrębnej ustawie (*lex specialis*), modyfikację art. 286 Uofp z 2009 r., czy też ustanowienie regulacji dla sygnalistów[991]. Potrzebę stworzenia norm spójnych i kompleksowo regulujących tę materię potwierdzają wypowiedzi respondentów wskazujące na fragmentaryczność i niedookreśloność obecnych regulacji.

Ponieważ znaczna część respondentów opowiadała się za wzmocnieniem niezależności audytora wewnętrznego. Równolegle formułowano także wyraźne żądania wprowadzenia gwarancji niezależności tego zawodu. Postulowano w tym kontekście konieczność zmiany obecnej Ustawy i uchwalenia odrębnej, w której zostanie on właściwie uregulowany. Zidentyfikowano również problem marginalizacji funkcji audytu wewnętrznego, zwłaszcza w JST.

Konkludując, znaczący odsetek badanych (72 głosy) jednoznacznie zidentyfikował ograniczoną niezależność jako kluczowy czynnik osłabiający skuteczność audytu wewnętrznego, podczas gdy 48 opinii postulowało wdrożenie konkretnych reform w tym zakresie. Wskazuje to na potrzebę transformacji audytu wewnętrznego z klasycznego instrumentu kontroli w instrument analityczno-strategiczny i prewencyjny.

[991] Ustawa z dnia 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów (Dz. U. poz. 928 ze zm.).

Zgromadzono także 26 wypowiedzi (12,7%), w których sformułowano postulaty obligatoryjnego określenia minimalnego wymiaru etatu dla audytora wewnętrznego oraz utworzenia centralnej komórki koordynacyjnej. Potrzeba rozwoju kompetencji oraz pogłębienia świadomości została uwidoczniona w 13,7% opinii (28 wypowiedzi), wskazywano w nich m.in. na potrzebę specjalistycznych szkoleń.

W kontekście metodycznym, za interesujące należy uznać propozycje wdrożenia audytu śledczego oraz automatyzacji (20 wypowiedzi, 9,8%). Realizacja tego postulatu wymagałaby zmiany odnośnie art. 272 Uofp z 2009 r., który definiuje cel audytu wewnętrznego jako zapewnienie wsparcia kierownikowi jednostki, a nie wykonywanie czynności *quasi*-dochodzeniowych. Realizacja tych metod wymaga jednak rozważenia zmian w normie kompetencyjnej oraz włączenia do Uofp z 2009r. norm o charakterze gwarancyjnym.

W 16 opiniach (7,8%) dotyczących wyjaśnienia roli audytu wewnętrznego, wskazywano, że powinien on pełnić funkcję oceniającą i doradczą, a nie operacyjno-detekcyjną. Mniej liczne postulaty (10 opinii, 4,9%) dotyczyły surowszych sankcji, a transparentność procesu akcentowano sześciokrotnie (2,9%). Odwołania do braku konieczności zmian stanowiły jedynie 3,9%. Istotnym zjawiskiem jest brak sformułowania konkretnych postulatów w grupie 30 odpowiedzi (14,7%), gdzie zaznaczono opcję *„nie wiem”*, bez formułowania konkretnych postulatów.

Analiza opinii 28 respondentów anglojęzycznych również wskazuje na dominację postulatów dotyczących rozszerzenia ustawowego zakresu audytu wewnętrznego (5 wypowiedzi, 17,9%). Wśród propozycji wyróżniono m.in. przyznanie prerogatyw śledczych (mandat policyjny). W trzech wypowiedziach (10,7%) ujęto propozycje doprecyzowania i delimitacji funkcji audytu wewnętrznego.

Równie symptomatyczne jest porównanie postulatów zgłoszonych w grupie badanych polsko- i anglojęzycznej. Postulat grupy anglojęzycznej dotyczący *„rozszerzenia mandatów”* i przyznania *„prerogatyw śledczych”* (policyjnych) stanowi potwierdzenie hipotezy dotyczącej funkcji (f6) postawionej w rozdziale trzecim, gdyż efektywna prewencja wymaga co najmniej pewnego zakresu uprawnień władczych. Jednocześnie postulat polskojęzycznych respondentów (35,3%) dotyczący zniesienia podległości służbowej (art. 280 Uofp z 2009 r.) ukazuje, dlaczego postulat anglosaski napotyka w Polsce na zasadnicze bariery ustrojowe. Przyznanie władztwa podmiotowi pozostającemu w stosunku podporządkowania służbowego jest z perspektywy

systemowej wysoce problematyczne. Te dwa postulaty łącznie ilustrują głęboką sprzeczność wpisaną w polski model realizacji funkcji prewencyjnej (f6).

LP.	KATEGORIA TEMATYCZNA	LICZBA WYPOWIEDZI ANGLOJĘZYCZNYCH	UDZIAŁ (%)
1	Rozszerzenie mandatów i uprawnień ustawowych	5	17,9%
2	Doprecyzowanie zakresu i granic funkcji audytu	3	10,7%
3	Wzmocnienie standardów audytowych (krajowych/międzynarodowych)	2	7,1%
4	Regulacje dotyczące transformacji cyfrowej i przeglądów kryminalistycznych	2	7,1%
5	Wzmocnienie odpowiedzialności i kar za przestępstwa	2	7,1%
6	Współpraca i harmonizacja przepisów	1	3,6%
7	Zmiana akcentu z luk podatkowych na wykrywanie nadużyć	1	3,6%
8	Udoskonalenie planowania audytu i oceny ryzyka	1	3,6%
9	Zaangażowanie organów nadzorczych (np. Rada, Board)	1	3,6%
10	Procedury informacyjne i raportowe (np. wyjaśnienia do IIA)	1	3,6%
11	Rozwój kompetencji i doskonalenie zespołów (szkolenia)	1	3,6%
12	Brak zmiany /brak zdania/„None” /„Don’t know”/„Cannot say”	9	32,1%

Tabela nr 10. Odpowiedzi na pytanie *„Co należy zmienić albo jakie przepisy należy zmienić, aby audyt chronił lepiej przed przestępstwami?” (pp5)*
Źródło: opracowanie własne.

Kolejne wypowiedzi (po 7,1%) dotyczyły wzmocnienia standardów, surowszych sankcji oraz regulacji cyfrowych. Pojedyncze opinie (po 3,6%) odnosiły się m.in. do harmonizacji przepisów, udoskonalenia oceny ryzyka czy aktywizacji organów nadzorczych. Podobnie jak w pytaniu (pp4), wśród respondentów anglojęzycznych największy odsetek (32,1%) stanowiły odpowiedzi, w których nie sformułowano konkretnych postulatów (w porównaniu do 14,7% w grupie polskiej).

Analiza postulatów zgłaszanych przez badanych reprezentujących środowisko audytorów wewnętrznych wskazuje, że wprowadzenie proponowanych zmian może istotnie wzmocnić skuteczność audytu wewnętrznego. Szczególnej uwagi wymaga fakt, że o ile respondenci polskojęzyczni kładą nacisk na konieczność redefinicji ustrojowej i normatywnej (co łącznie obejmuje kluczowe postulaty gwarancji niezależności, stanowiące 35,3% wskazań, oraz ogólnych zmian legislacyjnych, na które przypadło 23,5% wskazań), o tyle grupa anglojęzyczna akcentuje konieczność przyznania audytorom kompetencji śledczych (17,9%). Polskojęzyczni respondenci znacznie

częściej wskazywali także na potrzebę rozwoju zasobów (12,7% wobec 3,6% w grupie anglojęzycznej, wskazującej na kategorię *„Rozwój kompetencji i doskonalenie zespołów”*) oraz doskonalenia metodyki (9,8% wobec wskazań anglojęzycznych na *„Wzmocnienie standardów audytowych”*, stanowiących 7,1% ich wypowiedzi).

Podsumowując analizę wypowiedzi respondentów, należy podkreślić, iż dostarcza ona argumentów wskazujących na potwierdzenie postawionej hipotezy badawczej. Przeważająca część respondentów wskazywała, że podstawowym zadaniem audytu wewnętrznego nie jest bezpośrednie *„chronienie”* przed przestępstwami, lecz raczej ocena systemów kontroli. W zebranych odpowiedziach obecne są jednak postulaty dotyczące włączenia audytu wewnętrznego w mechanizmy przeciwdziałania nadużyciom. Osiągnięcie tego efektu wymaga, wedle opinii badanych, spełnienia postulatów, które powinny stać się przedmiotem refleksji dogmatyczno-prawnej: (1) zagwarantowania rzeczywistej niezależności ustrojowej audytorów wewnętrznych, (2) podniesienia kwalifikacji audytorów wewnętrznych oraz (3) przebudowy kultury organizacyjnej.

Sformułowana w ten sposób konkluzja przyczynia się do weryfikacji hipotezy głównej (H). Wykazano bowiem, że identyfikowane niedostatki audytu wewnętrznego mają charakter systemowy, manifestujący się na podstawowych płaszczyznach: ustrojowej (podległości), normatywnej (brak *lex specialis*) oraz faktycznej (zasobów, metodyki). Taki stan rzeczy sugeruje, iż kluczowym źródłem problemu jest fundamentalny dysonans między postulowaną rolą prewencyjną a jednocześnie ograniczonymi gwarancjami niezależności. Wskazuje to na ograniczoną skuteczność gwarancji normatywnych, co w sposób bezpośredni podważa wystarczalność i skuteczność badanych regulacji (H).

4.2.6. Percepcja największych zalet audytu wewnętrznego (pp6)

Przystępując do empiryczno-dogmatycznej weryfikacji postrzegania kluczowych walorów audytu wewnętrznego, co stanowi element oceny adekwatności (H), analizie poddano materiał zgromadzony w odpowiedzi na pytanie (pp6): *„Jaka jest największa zaleta audytu wewnętrznego?”*. Zebrano w tym obszarze łącznie 208 merytorycznych wypowiedzi polskojęzycznych (96,3% ogółu wypowiedzi tej grupy) oraz 28 wypowiedzi anglojęzycznych (100% wypowiedzi tej grupy).

Po pierwsze, w grupie polskojęzycznej zidentyfikowano niezależność i obiektywizm, które zostały wskazane w 62 wypowiedziach (29,8% z 208 opinii).

Respondenci postrzegają rzeczone atrybuty jako nierozerwalne cechy, umożliwiające formułowanie bezstronnych ocen. Jeden z respondentów stwierdził, że audyt wewnętrzny charakteryzuje *„niezależność i obiektywizm w wydawaniu oceny/opinii”,* podczas gdy inny podkreślił *„obiektywne spojrzenie na całą organizację”.*

Należy uznać wysunięcie niezależności na pozycję *„największej zalety”* za zjawisko znamienne. Jest to o tyle istotne, że niezależność stanowi *de iure* wyłącznie gwarancję ustrojową, a więc instrument ochronny, a nie cel merytoryczny audytu wewnętrznego. Zatem w świadomości respondentów to właśnie gwarancja ustrojowa (uregulowana w art. 275 Uofp z 2009 r.) staje się elementem uznawanym za kluczowy.

Obserwacja ta wymaga pogłębionej interpretacji, ponieważ wskazuje na odwrócenie perspektywy oceny audytu wewnętrznego. Respondenci, nie dostrzegając w praktyce wymiernych efektów działania audytu wewnętrznego, takich jak pełna realizacja funkcji optymalizacyjnej (f7) czy funkcji oceny kontroli zarządczej (f8), za największą jego wartość uznają samą gwarancję ustrojową, jaką jest normatywna niezależność. Taki sposób wartościowania może być interpretowany jako przejaw zjawiska formalizacji audytu wewnętrznego i pozorności działań[992], w którym przewaga norm proceduralnych maskuje ograniczenia funkcjonalne. Zjawisko to pozostaje w zgodzie z hipotezą główną (H), zgodnie z którą regulacje nie zapewniają warunków pełnej realizacji celów audytu.

Po drugie, wskazano na usprawnianie funkcjonowania organizacji, doskonalenie procesów i generowanie wartości dodanej (łącznie 44 wypowiedzi, 21,2%). Respondenci akcentowali proaktywny i konstruktywny wymiar audytu wewnętrznego. Doskonalenie procesów potwierdzono w wypowiedziach, że audyt wewnętrzny *„wpływa na usprawnienie procesów”* i *„optymalizuje procedury”*. W kontekście wartości dodanej, respondenci stwierdzili, że audyt *„wnosi wartość dodaną do organizacji”.* Kategoria ta najpełniej oddaje współczesny, merytoryczny cel audytu. Jej umiejscowienie na drugiej pozycji w grupie respondentów polskojęzycznych (w zestawieniu z pozycją pierwszą w grupie anglojęzycznej) może sygnalizować także dysonans między międzynarodowym standardem (koncentracja na efektywności) a polską praktyką.

[992] W niniejszym opracowaniu pozorność działań i pozorność prawa jest rozumiana nie w znaczeniu cywilistycznym jako pozorność czynności prawnej, ale jako cecha wskazująca na jego iluzoryczność, nie realizowanie w praktyce celu, któremu określona regulacja ma służyć, bądź też realizowanie go jedynie w aspekcie formalnym (np. zatrudnianie audytora wewnętrznego w jednostce s.f.p. ze względu na wymogi ustawowe, a nie dla uzyskania realnego wsparcia przez kierownika jednostki).

Po trzecie, wskazano na ocenę kontroli zarządczej, identyfikację ryzyk oraz zapewnienie zgodności (44 odpowiedzi, 21,2%). Ta perspektywa uwypukla diagnostyczno-prewencyjną rolę audytu wewnętrznego. W tym kontekście respondenci podkreślali znajomość organizacji, wynikającą z bliskości audytorów wewnętrznych, wskazując ją jako unikalną zaletę w porównaniu z audytem zewnętrznym. Z perspektywy badanej materii, *„znajomość organizacji”* stanowi strukturalną przewagę audytu wewnętrznego, wynikającą wprost z jego umiejscowienia *„wewnątrz”* struktury jednostki.

Po czwarte, zidentyfikowano funkcję doradczą oraz wsparcie kierownictwa (34 odpowiedzi, 16,35%). Respondenci wskazywali, że audyt wewnętrzny *„wspiera kierownika jednostki”* oraz oferuje *„czynności doradcze”*. Szczególnie wymowna jest wypowiedź: *„realizacja zadań o charakterze doradczym głównie w sytuacji, gdy burmistrzem zostaje stolarz, a sekretarzem gminy ogrodnik”*. Prowadzi to do istotnego pytania dogmatycznego: czy audyt wewnętrzny jest w zamierzeniu ustawodawcy narzędziem uzupełniającym kompetencje zarządzających instytucją, czy też jego *ratio legis* zakłada wyłącznie wzmacnianie istniejących struktur decyzyjnych?

Wyniki badania w grupie polskojęzycznej unaoczniają, iż zalety koncentrują się wokół niezależności (29,8%), zdolności do usprawniania (21,2%), oceny kontroli (21,2%) oraz roli doradczej (16,35%). Zaobserwowana przewaga wskazywań na gwarancję systemową (niezależność) nad merytorycznym rezultatem (efektywnością), może świadczyć o niedostatecznej realizacji efektywności, wspierając jednocześnie hipotezę główną (H) o niewystarczalności regulacji w zakresie audytu wewnętrznego.

Analiza odpowiedzi 28 respondentów anglojęzycznych ujawnia odmienną hierarchię atrybutów audytu wewnętrznego. Percepcja kluczowych atrybutów koncentruje się wokół dwóch równorzędnych kwestii (po 8 wypowiedzi, 28,6%): z jednej strony usprawnianie działalności, efektywność i wartość dodana (ang. *improvement*, *efficiency*, *adding value*), z drugiej zaś strony zarządzanie ryzykiem, kontrola i ład korporacyjny (ang. *risk management*, *governance*).

Kolejną istotną zaletą w ocenie respondentów (6 respondentów, 21,4%) jest zapewnienie niezależności i obiektywizmu (ang. *independence*, *objectivity*, *assurance*). W 5 wypowiedziach (17,9%) pojawiła się też dogłębna znajomość organizacji oraz zapewnienie zgodności i wykrywanie nadużyć (ang. *compliance*, *fraud detected early*). Najmniej wskazań (3 odpowiedzi, 10,7%) odnosiło się do roli wspierającej (ang. *support, trusted advisor*).

Reasumując, w percepcji respondentów anglojęzycznych największe zalety wiążą się przede wszystkim ze zdolnością do usprawniania funkcjonowania organizacji i zarządzania ryzykiem (łącznie 57% wskazań). Dopiero na kolejnym miejscu plasuje się funkcja zapewniająca i niezależność (21,4%). Taka hierarchia w pełni odpowiada współczesnym standardom, w ramach których cel audytu wewnętrznego jest zorientowany na merytoryczne rezultaty (efektywność, ryzyko), a niezależność jest traktowana jako fundamentalny, warunek ich osiągnięcia.

Należy odnotować dysonans w hierarchii wartości (polskojęzyczni respondenci: niezależność 29,8% vs. anglojęzyczni: efektywność/ryzyko 57,2%), który można interpretować jako empiryczne potwierdzenie błędnej recepcji normy ustrojowej audytu wewnętrznego. W porządkach prawnych reprezentowanych przez respondentów anglojęzycznych, gdzie model regulacyjny jest koherentny, cel audytu wewnętrznego; rozumiany jako generowanie wartości dodanej poprzez funkcję optymalizacyjną (f7), pozostaje realnie osiągalny i jest w konsekwencji najwyżej ceniony.

W polskim systemie, gdzie realizację celu optymalizacyjnego ogranicza konstrukcja normatywna wynikająca z art. 280 Uofp z 2009 r., funkcja audytu zostaje w praktyce sprowadzona do oceny formalno-proceduralnej, stanowiącej swoisty *„rytuał biurokratyczny”*. W tej sytuacji jest nieuchronne, iż praktycy polskojęzyczni przestają cenić niemożliwy (w ich sytuacji) do osiągnięcia cel merytoryczny funkcji optymalizacyjnej (f7). Dlatego jako *„największą zaletę”* wskazują jedynie instrumentalną gwarancję proceduralną- jaką jest atrybut niezależności, nawet jeśli, jak zostanie wykazane w analizie (pp7), jest ona iluzoryczna.

Podsumowując wyniki analizy porównawczej, należy stwierdzić, że kluczową wartością poznawczą jest zidentyfikowany dysonans, gdyż respondenci polskojęzyczni akcentują niezależność rozumianą w kategorii postulatywnej, podczas gdy respondenci anglojęzyczni podkreślają rezultaty merytoryczne, przede wszystkim efektywność. Ta fundamentalna rozbieżność stanowi istotny przyczynek do weryfikacji hipotezy głównej (H). Można zatem postawić tezę, iż polskie regulacje, choć formalnie implementują gwarancje niezależności, co zresztą dostrzegają badani (uznając ją za „zaletę”), są jednak niewystarczające, a przez to nieadekwatne do pełnego egzekwowania merytorycznych celów audytu wewnętrznego, przejawiających się w realnym generowaniu wartości dodanej.

4.2.7. Percepcja największych słabości audytu wewnętrznego (pp7)

Przystępując do weryfikacji postrzeganych słabości, dokonano analizy 204 polskojęzycznych opinii (spośród 216 uczestników). Istotnym problemem, wskazywanym przez respondentów, był brak należytego zrozumienia, wsparcia i docenienia roli audytu przez kierownictwo i organizację. Kwestię tę podniosło 48 respondentów (23,5% z 204 odpowiedzi).

Respondenci podkreślali minimalizowanie roli audytu wewnętrznego, traktowanie go jako *„zła koniecznego”* oraz ignorowanie rekomendacji. Z perspektywy podjętych rozważań dogmatycznych, taka percepcja audytu wewnętrznego uzupełniona opiniami alarmującymi o praktykach obsadzania stanowisk wyłącznie w celu realizacji obowiązku normatywnego (art. 272 Uofp z 2009 r.), stanowi istotną przesłankę świadczącą o ograniczonej skuteczności przyjętych regulacji. Sugeruje to, iż w praktyce funkcja ta bywa postrzegana jako w znacznym stopniu fasadowa, co wzmacnia tezę o niewystarczalności ram prawnych do osiągnięcia *ratio legis* tej instytucji.

Drugą najczęściej identyfikowaną słabością był brak niezależności i obiektywizmu (41 odpowiedzi, 20,1%), poprzez wskazania na takie czynniki jak: bezpośrednia podległość służbowa kierownikowi jednostki (szczególnie w JST), możliwość wywierania nacisków czy potencjalne konflikty interesów.

Należy tu wskazać na niezwykle istotną korelację. Zestawienie wyników (pp6) i (pp7) w grupie polskiej ujawnia istotę owej sprzeczności, gdyż respondenci jako *„największą zaletę”* (29,8%) wskazują postulat niezależności (art. 272 Uofp z 2009r.), jednocześnie wskazując jako drugą *„największą słabość”* (20,1%) faktyczny brak tej niezależności, wprost wiążąc go z *„podległością służbową”* (art. 280 Uofp z 2009r.). Daje to asumpt do postawienia tezy, iż jest to empiryczne potwierdzenie konsekwencji funkcjonowania w ramach wewnętrznie sprzecznego systemu normatywnego.

Analiza powyższych rezultatów badań staje się klarowniejsza, gdy wyodrębni się dwa poziomy odpowiedzi. W pytaniu (pp6) o zalety respondenci odwołują się do poziomu aspiracyjnego *de iure*. Broniąc swojej tożsamości zawodowej i statusu, wskazują na normy-gwarancje (art. 272 i 275 Uofp z 2009 r.), które formalnie konstytuują działanie audytora i go definiują. Natomiast w pytaniu (pp7) o słabości ci sami respondenci odwołują się do poziomu prakseologicznego *de facto*, opisując realne doświadczenie wynikające z normy ustrojowej (art. 280 Uofp z 2009 r.), czyli codzienną praktykę podległości służbowej. Respondenci nie są zatem wewnętrznie

sprzeczni w swoich wypowiedziach, lecz to regulacje prawne ujawniają niespójność, a miejscami wręcz sprzeczność. Te dwa wyniki (pp6) i (pp7), odczytywane łącznie, najpełniej ukazują ową zasadniczą sprzeczność. Co więcej, dominująca słabość (23,5% - *„brak zrozumienia przez kierownictwo”*) może być postrzegana jako konsekwencja tej sprzeczności: w systemie hierarchicznym (art. 280 Uofp z 2009 r.) próba realizacji trudnego do wykonania zadania merytorycznej oceny zwierzchnika (f7 lub f8) nie musi być odbierana przez kierownictwo jako *„wsparcie”* (f1), lecz może być interpretowana jako przejaw kwestionowania decyzji zarządczych. Empiryczny *„brak zrozumienia”* jawi się zatem jako przewidywalna reakcja na sprzeczną konstrukcję roli audytora wewnętrznego.

Kolejną istotną grupą problemów, które ujawniono w toku badań, były ograniczenia zasobowe (27 respondentów, 13,2%). Dotyczą one niedostatecznej obsady kadrowej (jednoosobowe komórki), braków finansowania (niskie wynagrodzenia) oraz narzędzi (informatycznych). Wskazywano również na problemy związane z kompetencjami i wiedzą audytorów wewnętrznych (14 respondentów, 6,9%), takie jak brak wiedzy specjalistycznej (konieczność *„znania się na wszystkim”*). Zestawienie deficytów zasobowych (jednoosobowe komórki) z deficytami kompetencyjnymi *(„znanie się na wszystkim”*) unaocznia kolejny normatywny dysonans. Ustawodawca, nakładając na audyt wewnętrzny szeroki zakres przedmiotowy (art. 272 ust. 1 Uofp z 2009 r.) nie przewidział bowiem adekwatnych gwarancji zasobowych. W efekcie, jeśli realna struktura (jedna osoba) uniemożliwia realizację postulowanych normatywnych celów, to regulacja jako całość może być oceniana jako niewystarczająca.

Innymi wymienianymi słabościami były: problemy ze strukturą i umocowaniem prawnym (5,9%), ograniczenia w dostępie do danych i skupienie na zgodności (6,9%), czynnik ludzki i opór audytowanych podmiotów (6,4%) oraz nadmierny formalizm i *„papierologia”* (4,9%).

Natomiast w analizie 28 wypowiedzi anglojęzycznych, dominującymi słabościami audytu wewnętrznego (9 respondentów, 32,1%) okazały się zagadnienia związane z niezależnością, obiektywizmem oraz potencjalnymi konfliktami interesów. Wymieniano tu m. in. potencjalny wpływ kierownictwa (ang. *management override*), trudności w zachowaniu rzeczywistej niezależności (ang. *true independence can be difficult*) czy podatność na konflikty interesów.

Drugą kategorią (6 wypowiedzi, 21,4%) były kwestie dotyczące zakresu, zasobów oraz metodyki audytu wewnętrznego. Wskazywano na tendencję do koncentrowania się na sprawach trywialnych (ang. „*Focusing on trivia"*), powierzchowne traktowanie tematów (ang. „*scratching surfaces"*) oraz niedostateczne zasoby (ang. „*Resource requirements"*). Problemy związane z percepcją audytu wewnętrznego i jego prestiżem odnotowano w 5 wypowiedziach (17,9%), wskazując na postrzeganie audytu jako mniej prestiżowego niż zewnętrzny (ang. „*less prestigious"*) oraz obawy jednostek audytowanych (ang. „*people fear us"*).

Konkludując, podatność na konflikty interesów, postrzegana jako immanentny aspekt szerszej problematyki niezależności, jawi się jako jedna z kluczowych słabości w obu grupach badanych (choć w grupie polskojęzycznej plasowała się na drugim miejscu 20,1%, a w grupie anglojęzycznej na pierwszym 32,1%). Tym samym, empiryczna percepcja praktyków dostarcza silnego argumentu na rzecz tezy o niewystarczalności (H) obowiązujących regulacji. Jeśli mankamenty te są postrzegane jako kluczowa słabość audytu wewnętrznego, to należy przyjąć, że *ratio legis* badanej regulacji, polegające na zapewnieniu obiektywnego wsparcia, nie jest w pełni realizowane przez obowiązujący model normatywny.

4.2.8. Percepcja dysfunkcjonalności przepisów prawnych (pp8)

Przystępując do analizy percepcji dysfunkcji regulacji, przeprowadzono kategoryzację 184 wypowiedzi respondentów polskojęzycznych w odniesieniu do *„martwości"* (brak stosowania), nieużyteczności (niska efektywność) oraz szkodliwości przepisów (negatywny wpływ). Należy odnotować, że 33,7% wypowiedzi (62) stanowiły odpowiedzi niemerytoryczne lub wskazujące na brak skrystalizowanego poglądu.

Jak wynika z badań, najistotniejszą merytorycznie kategorię (10,3%) stanowiła krytyka konkretnych przepisów Uofp z 2009 r., w szczególności art. 274-296. Respondenci zarzucali tym regulacjom m.in. ograniczenie zakresu audytu wewnętrznego, opartego na kryteriach administracyjno-budżetowych (progi finansowe z art. 274 Uofp z 2009 r.), kosztem rzeczywistych potrzeb systemu.

Kolejnym istotnym wątkiem (15 opinii, 8,2%) były kwestie niezależności i warunków zatrudnienia, wskazywano przy tym na fragmentaryczne regulacje czy brak sankcji dla kierowników ograniczających autonomię audytu wewnętrznego. Krytykowano także (9 wypowiedzi, 4,9%) regulacje dotyczące komitetu audytu, postrzeganego jako instrument pozorny(fasadowy).

LP.	KATEGORIA	LICZBA WYPOWIEDZI POLSKOJĘZYCZNYCH	UDZIAŁ (%)
1.	Brak opinii	62	33,7%
2.	Krytyka art. 274-296 Uofp	19	10,3%
3.	Niezależność i kadry	15	8,2%
4.	Komitet Audytu	9	4,9%
5.	Dokumentacja i formalizm	5	2,7%
6.	Propozycje legislacyjne	7	3,8%
7.	Kwalifikacje i certyfikaty	2	1,1%
8.	Standardy audytu	8	4,3%
9.	Rozporządzenia wykonawcze	7	3,8%
10.	Inne indywidualne wątki	51	27,7%

Tabela nr 11. Odpowiedzi na pytanie: *„Jakie przepisy uważasz za „martwe", nieużyteczne albo szkodliwe w odniesieniu do audytu wewnętrznego?"* (pp8)
Źródło: opracowanie własne.

W tej perspektywie zidentyfikowano trzy kategorie dysfunkcji. W pierwszej (przepisy *„martwe"),* gdzie respondenci wskazywali na normy niemożliwe do zrealizowania. Przykładem jest wypowiedź: *„Martwy- obowiązek zawiadomienia o przestępstwie gospodarczym..."*. Inny respondent*: „Za martwe uważam działania Komitetu Audytu w poszczególnych ministerstwach..."*. Percepcja normy dotyczącej „obowiązku zawiadomienia o przestępstwie" jako „martwej" stanowi empiryczne potwierdzenie hipotezy dotyczącej funkcji (f6), sformułowanej w rozdziale trzecim pracy. Zauważono tam, że przedmiotowa norma jest *de facto* pozbawiona gwarancji realnego wykonania, gdyż w świetle art. 280 Uofp z 2009 r. audytor wewnętrzny nie dysponuje uprawnieniami śledczymi (*imperium*) niezbędnymi do jej materialnego zabezpieczenia. Z kolei wskazywana przez respondentów pozorność działania Komitetu Audytu oznacza istnienie podmiotu, który - mimo formalnego powołania - nie realizuje oczekiwań interesariuszy tych unormowań, co może być traktowane jako przejaw pozorności regulacji i potwierdzenie hipotezy o nieefektywności (H).

Z kolei wśród przepisów nieużytecznych dominują odniesienia do Uofp z 2009 r. Jeden z respondentów stwierdza: *„Ustawa o finansach publicznych oraz rozporządzenie metodologiczne powinny być zmienione. Audyt poszedł do przodu a te skostniałe przepisy, narzucające małą efektywność”*. W tym ujęciu, *„nieużyteczność”* jest przejawem nieadekwatności (H). Empiryczna konstatacja o *„skostnieniu”* przepisów wskazuje, że rama normatywna uległa procesowi petryfikacji.

Wreszcie, w kategorii przepisów szkodliwych, respondenci wskazują na unormowania negatywnie wpływające na proces. Przykładem jest wypowiedź: *„Zmuszanie jednostek finansów publicznych do posiadania funkcji audytu w sytuacji, gdy nie rozumieją idei takiej funkcji”*. Inna wypowiedź: *„Obecnie obowiązujące przepisy Uofp, art. 286 ust. 1 pkt.5 lit. d w powiązaniu z art. 286 ust. 2 spowodowały, że na stanowisku audytora wewnętrznego zatrudniane są osoby bez doświadczenia (...)”*. Jest to jeden z najpoważniejszych zarzutów, istotnie wspierający hipotezę główną (H).

Regulacja art. 286 Uofp z 2009 r. jest postrzegana jako szkodliwa, gdyż tworzy normatywną iluzję kwalifikacji, dopuszczając do zawodu osoby o nieadekwatnym przygotowaniu. W ten sposób norma, która powinna gwarantować jakość, *de facto* przyczynia się do jej obniżenia, wzmacniając formalny, proceduralny wymiar systemu kosztem rzeczywistych kompetencji. Tworzy to mechanizm, w którym formalna procedura, jaką jest posiadanie certyfikatu, zastępuje realne kwalifikacje zawodowe. Taka konstatacja wzmacnia tezę o niewystarczalności całego modelu normatywnego dotyczącego audytu wewnętrznego.

Respondenci zauważali także, iż *„Używanie w różnego rodzaju przepisach (...) słowa audyt (...) co nie jest równoznaczne z audytem wewnętrznym (...) prowadzi to do wielu nieporozumień”*. Taka niejasność terminologiczna jest uznawana za szkodliwą, gdyż narusza fundamentalną dyrektywę języka prawnego, prowadząc do chaosu kompetencyjnego.

Analiza wypowiedzi polskojęzycznych respondentów potwierdza istnienie norm *„martwych”*, nieużytecznych i szkodliwych. Przy tym większość wskazanych przepisów jest oceniana jako nieaktualna, co wspiera hipotezę główną (H).

MARTWE	NIEUŻYTECZNE	SZKODLIWE
Obowiązek zawiadomienia o przestępstwie gospodarczym	Ustawa o finansach publicznych	Obowiązek posiadania funkcji audytu wewnętrznego bez zrozumienia idei audytu
Postanowienia standardów wymagające metod śledczych	Rozporządzenie metodologiczne	Brak odrębnej ustawy o audycie wewnętrznym
Działania komitetu audytu	Art. 286 ust. 2 Uofp	Art. 286 ust. 1 pkt.5 lit. d i art. 286 ust. 2 Uofp
Nieuwzględnienie elektronicznych systemów dokumentacji	Obszerne opisy standardów audytu	Przepisy używające słowa „audyt" w innym kontekście niż audyt wewnętrzny
	Przepisy wymagające dokumentowania każdej czynności	Wyłączenie podmiotów działalności leczniczej z obowiązku audytu wewnętrznego
	Przepisy dotyczące JRWA i kategorii akt audytu wewnętrznego	Brak przepisów chroniących audytorów wewnętrznych

Tabela nr 12. Odpowiedzi na pytanie: *„Jakie przepisy uważasz za „martwe", nieużyteczne albo szkodliwe w odniesieniu do audytu wewnętrznego?"*(pp8)
Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie 28 anglojęzycznych wypowiedzi, aż 16 (57,1%) stanowiły odpowiedzi niemerytoryczne, w których respondenci unikali udzielenia odpowiedzi na pytanie. Wypowiedzi merytoryczne były mniej szczegółowe. Zidentyfikowano krytykę konkretnych aktów (14,3%), takich jak Sarbanes-Oxley Act czy ramy COSO, oraz krytykę ram instytucjonalnych (10,7%), np. *ang. „Alot of directives from the IIA. They are out of touch with business..." (pol. „Mnóstwo dyrektyw od IIA. Są oderwani od realiów biznesu…")*, wskazującą na nieużyteczność dyrektyw IIA.

ZAKRES	ANGLOJĘZYCZNY UDZIAŁ (%)	POLSKOJĘZYCZNY UDZIAŁ (%)
Brak opinii	57,1 %	33,7 %
Krytyka konkretnych przepisów	14,3 %	10,3 % (art. 274-296 Uofp)
Niezależność i kadry (ramy)	10,7 %	8,2 %
Standardy audytu / formalności, biurokracja	10,7 %	4,3 %
Inne kategorie (legislacja, certyfikaty…)	3,6 % + pozostałe	pozostałe 43,5 %

Tabela nr 12 Porównanie odpowiedzi na pytanie: *„Jakie przepisy uważasz za „martwe", nieużyteczne albo szkodliwe w odniesieniu do audytu wewnętrznego?"*(pp8)
Źródło: opracowanie własne

W świetle powyższych wyników badań, w grupie anglojęzycznych respondentów odnotowano znacznie wyższy odsetek wypowiedzi niemerytorycznych (57,1% vs 33,7%). Polscy respondenci koncentrowali się głównie na przepisach art. 274-296 Uofp z 2009 r. Potwierdza to specyfikę problemów dotyczących polskich regulacji, a jednocześnie definiuje grupę docelową jako audytorów z s.f.p. i uzasadnia ostrożność we wdrażaniu rozwiązań międzynarodowych do polskiego prawa finansowego bez dogłębnej analizy ich adekwatności.

4.2.9. Osobiste refleksje respondentów - jakościowa weryfikacja marginalizacji systemowej (pp9)

Przeprowadzone badanie ankietowe zostało zakończone pytaniem otwartym (pp9): *„Poniżej możesz podać swoje dane kontaktowe lub podzielić się osobistymi refleksjami na temat audytu wewnętrznego”*. Pytanie to, choć formalnie fakultatywne, pozwoliło na zebranie wysoce wartościowego materiału jakościowego, w którym respondenci *explicite* artykułowali przyczyny problemów sygnalizowanych we wcześniejszych częściach ankiety. Warto odnotować, że znaczna część respondentów (16,2% polskojęzycznych, tj. 35 wypowiedzi, oraz 28,6% anglojęzycznych, tj. 8 wypowiedzi) wykorzystała tę sposobność, wzbogacając materiał badawczy o szczegółowe spostrzeżenia. Należy przy tym podkreślić, iż wielu badanych już na wcześniejszych etapach ankiety wykorzystywało możliwość wypowiedzi w stopniu wyczerpującym, referując szczegółowo dostrzegane problemy. Pytanie dziewiąte posłużyło zatem jako dodatkowa sposobność dla wyrażenia opinii na temat zidentyfikowanych dysfunkcji regulacji dotyczących audytu wewnętrznego.

Analiza 35 merytorycznych wypowiedzi polskojęzycznych ujawniła, iż respondenci sygnalizowali szereg złożonych problemów strukturalnych i funkcjonalnych. Dotyczyły one przede wszystkim braków kadrowych (szczególnie w JST), trudności związanych z zagwarantowaniem niezależności oraz autonomii operacyjnej, a także konieczności podniesienia standardów kwalifikacyjnych, skorelowanej z postulatem standaryzacji praktyk. Niewystarczający poziom wynagrodzeń, skutkujący wzmożoną fluktuacją kadry audytorów wewnętrznych, stanowił kolejny mankament. Respondenci formułowali przy tym precyzyjne propozycje niezbędnych reform systemowych.

Jednym z kluczowych problemów zidentyfikowanych w wypowiedziach jest niedostateczna liczba audytorów wewnętrznych w relacji do rzeczywistych potrzeb JST, ujętych lapidarnie w sformułowaniu: *„Zbyt mała ilość audytorów w stosunku do potrzeb JST”.* Ten chroniczny deficyt zasobów ludzkich łączy się z niepokojącym zjawiskiem dewaluacji strategicznej roli audytu w sektorze samorządowym, trafnie zdiagnozowanym w zdaniu: *„W sektorze samorządowym audyt coraz bardziej traktowany jest jako obowiązek konieczny, a nie możliwość posiadania efektywnego narzędzia”.*

Należy postawić tezę, że niniejsza konstatacja precyzyjnie opisuje skutki sprzeczności w unormowaniach zidentyfikowanych w rozdziale trzecim pracy (analiza funkcji (f7) i (f8)). Niemożność realizacji celów audytu (tj. oceny materialno-skutecznościowej z art. 68 ust. 1 Ustawy o finansach publicznych z 2009 r.) w praktyce prowadzi do redukcji funkcji audytu wewnętrznego do poziomu rytuału biurokratycznego (oceny formalno-proceduralnej). Zidentyfikowana w materiale empirycznym - odpowiednio w pytaniach pp7 i pp9 - percepcja audytu jako *„zła koniecznego”* i *„obowiązku koniecznego”* może być interpretowana jako racjonalna ocena stanu prawnego, w którym funkcja ta została pozbawiona realnej możliwości realizacji swojego celu merytorycznego.

Najistotniejszy dla głównej hipotezy dysertacji jest jednak postulat niezależności. Respondenci sygnalizowali ten problem, szczególnie w perspektywie obserwowanego wpływu kierownictwa na przebieg i wyniki audytu wewnętrznego. Ankietowani wskazywali wielokrotnie na niepokojące przejawy instrumentalnego wykorzystywania audytu wewnętrznego, dobitnie ilustrując to zdaniem: *„Niezależność i obiektywizm audytu to fikcja”.* Podkreślali także, iż przełożeni nierzadko narzucają audytorom wewnętrznym zadania, traktując ich jako narzędzie służące do realizacji partykularnych interesów. W tym kontekście, respondenci formułują jednoznaczny postulat zwiększenia autonomii funkcjonalnej. Jeden z uczestników badania zasugerował nawet konkretne rozwiązanie: *„Aby audyt wewnętrzny mógł spełniać swoją rolę w administracji publicznej, należy zmienić podejście systemowe, zwłaszcza na poziomie ministerstw, tak aby audyt wewnętrzny podlegał bezpośrednio kolejnym Ministrom”.*

Należy uznać, iż jest to moment krytyczny przeprowadzanej analizy empirycznej. Oto bowiem sami praktycy, adresaci norm, nie tylko identyfikują tę samą *„pierwotną wadę konstrukcyjną”* (sprzeczność statusu i celu), którą zdiagnozowano w rozdziale trzecim pracy (analiza funkcji (f1)), ale również proponują wewnętrznie konsekwentne rozwiązanie: zmianę normy ustrojowej (art. 280 Uofp z 2009 r.). Postulat, aby *„audyt*

wewnętrzny podlegał bezpośrednio kolejnym Ministrom”, jest *de facto* żądaniem przełamania hierarchicznej podległości służbowej wobec kierownika jednostki albo dyrektora generalnego i przeniesienia jej na poziom politycznego decydenta. Może on być odczytywany jako silny argument, że w ocenie praktyków obecna konstrukcja (art. 280 Uofp z 2009 r.) stanowi główną barierę w realizacji celów audytu (art. 272 Uofp z 2009 r.).

W kwestii kompetencji zawodowych, respondenci akcentują równie jednoznacznie konieczność zaostrzenia standardów kwalifikacyjnych. Jeden z ankietowanych sformułował postulat: *„W PL powinny wrócić egzaminy dot. audytu”*, co znalazło potwierdzenie w tezie innego respondenta, sugerującego przywrócenie ministerialnych procedur certyfikacyjnych. Postulat ten stanowi niewątpliwie bezpośrednie wsparcie dla wniosków płynących z analizy pytania (pp8), w którym regulacje dotyczące kwalifikacji audytorów wewnętrznych (art. 286 Uofp z 2009 r.) zostały zidentyfikowane jako *„szkodliwe”.* Praktycy sami dostrzegają, że deregulacja zawodu przyczyniła się do *„normatywnej iluzji kwalifikacji”*, obniżając jakość świadczonych usług.

Jednocześnie respondenci wskazywali na brak kompleksowego podejścia do realizowanych zadań, szczególnie w problematyce audytu systemów informatycznych (audyt informatyczny IT), podnosząc niedostateczną znajomość specyfiki procesów technologicznych oraz postulując szersze wykorzystanie nowoczesnych narzędzi, takich jak zaawansowana analityka danych, której rozwój jest jednak hamowany przez *„niechęć lub brak narzędzi do wykorzystywania data analytics w codziennej pracy”.*

Kwestia wynagrodzeń stanowi kolejny istotny problem systemowy. Jeden z respondentów kategorycznie stwierdził, że *„Wynagrodzenie audytorów do poziomu seniora/specjalisty w polskich spółkach jest słabe - fatalne”*, co skutkuje wysoką rotacją kadr. Inny uczestnik zauważył: *„Bardziej opłacalne może być analitykiem niż audytorem”.*

Z kolei analiza wypowiedzi respondentów anglojęzycznych (8 opinii) dostarcza kluczowego kontekstu porównawczego, podkreślając zarówno *„wartość dodaną”* audytu wewnętrznego, jak i wyzwania systemowe. Z analizy tej można wyodrębnić kilka obszarów: istotę audytu opartego na ryzyku, jego korzyści dla organizacji, konieczność posiadania zaawansowanych umiejętności analitycznych, aspirację do pełnienia roli strategicznego instrumentu doradczego oraz kluczowe znaczenie wsparcia ze strony kierownictwa.

Dodatkowo respondenci konsekwentnie podkreślają, że audyt wewnętrzny jest nierozerwalnie oparty na analizie ryzyka (ang. *risk-based approach*), wykraczając tym samym znacząco poza wąsko rozumianą weryfikację zgodności: *„Audyt wewnętrzny opiera się na ryzyku i nie dotyczy konkretnie kontroli zgodności z przepisami prawa i regulacjami. Niektóre tematy mogą być zgodne z przepisami prawa, ale wiele z nich nie jest”.* Wypowiedź ta, pochodząca ze środowiska anglosaskiego, stanowi wyraźne tło dla polskiej niespójności prakseologicznej. Analiza teoretyczna przeprowadzona w rozdziale trzecim pracy oraz analiza empiryczna oparta na pytaniach (pp4) i (pp8) wykazały, że polskie regulacje, poprzez asymetrię sankcyjną, sprzyjają przesunięciu akcentu z merytorycznej funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) na formalistycznie pojmowaną funkcję zapewnienia zgodności (f5). Tymczasem model anglosaski unika redukowania audytu wewnętrznego do funkcji zgodności (f5), kładąc nacisk na analizę ryzyka w ramach funkcji (f4).

Obok funkcji prewencyjnej (f6), wysoko ceni się również audyt wewnętrzny za jego zdolność do zwiększania efektywności organizacyjnej. Co więcej, respondenci anglojęzyczni podkreślali konieczność posiadania przez audytorów wewnętrznych wysoce rozwiniętej zdolności analitycznego myślenia, wykazując przy tym wyraźne dążenie, aby audyt wewnętrzny zajmował bardziej strategiczną pozycję w strukturach organizacji.

Godnym uwagi wyzwaniem są istniejące rozbieżności w zakresie reputacji pomiędzy audytem wewnętrznym a zewnętrznym. Respondent posiadający doświadczenie w obu tych dziedzinach zauważył, iż „*Audyt wewnętrzny, pod względem formalnych uprawnień i rzetelności metodologicznej, nie ustępuje audytowi zewnętrznemu - jego niższa reputacja wynika przede wszystkim z elitarystycznych postaw przedstawicieli audytu zewnętrznego.”*.

Kluczowe znaczenie aktywnego wsparcia ze strony kierownictwa wyższego szczebla jest jednomyślnie podkreślane przez uczestników badania. Jeden z audytorów wewnętrznych zaznaczył rolę wspierającego przywództwa, konstatując: *„Nowa administracja nie ma tej perspektywy i w końcu pozwolono nam zorganizować nasz program tak, jak powinien on wyglądać”*. Jest to istotna konstatacja, gdyż w modelu anglosaskim wsparcie kierownictwa stanowi warunek sukcesu audytu wewnętrznego. W modelu polskim, jak wykazano w analizie (pp7), uzyskanie takiego wsparcia w szerszym zakresie okazuje się istotnie utrudnione. Odczuwalny *„brak zrozumienia”* ze strony kierownictwa może być interpretowany jako reakcja na sprzeczną (wobec

art. 68 Uofp z 2009 r.) rolę audytora wewnętrznego, wynikającą z regulacji trudnej do realizacji.

Ostateczna analiza przeprowadzonych badań poświęconych słabościom audytu (część 4.2.7 pracy), identyfikacji norm obarczonych mankamentami (sekcja 4.2.8 pracy) oraz opiniom respondentów (sekcja 4.2.9), pozwala na sformułowanie wniosków odwołujących się do koncepcji pozorności (fasadowości) prawa. Przeprowadzone badania sugerują bowiem, iż polskie regulacje dotyczące audytu wewnętrznego w s.f.p. mogą być interpretowane jako częściowo pozorne, tj. opierające się w znacznym stopniu na fasadowych gwarancjach i formalnej zgodności z zewnętrznymi standardami.

Odniesienie tej konkluzji do zebranego materiału badawczego pozwala stwierdzić, że ujawnione mankamenty znajdują odzwierciedlenie w praktyce funkcjonowania audytu wewnętrznego. Po pierwsze, norma trudna do wykonania (związana z funkcjami (f7) lub (f8)) ogranicza realne możliwości realizacji celu merytorycznego (oceny materialno-skutecznościowej).

W konsekwencji regulacje dotyczące audytu wewnętrznego w praktyce koncentrują się na realizacji celu formalnego (oceny formalno-proceduralnej). Badania empiryczne (pp9) potwierdzają tę tezę, gdyż respondenci wskazują, że audyt wewnętrzny bywa traktowany jako *„obowiązek konieczny”* (czyli rytuał), a nie *„efektywne narzędzie”* (czyli realna funkcja). Po drugie, iluzoryjność części rozwiązań regulacyjnych przekłada się na sposób kształtowania kwalifikacji zawodowych. W efekcie ich celem staje się przede wszystkim zapewnienie formalnej obsady stanowisk, nie zaś gwarancja realnych kompetencji. W tym kontekście respondenci (pp8) identyfikują normę kwalifikacyjną (art. 286 Uofp z 2009 r.) jako *„szkodliwą”* i tworzącą *„iluzję kwalifikacji”*.

Po trzecie, regulacje o wskazanych cechach sprzyjają powstawaniu systemu, w którym występuje ryzyko selekcji negatywnej kadr: osoby o wysokich kompetencjach merytorycznych mogą być postrzegane jako *„kosztowne”* lub *„problematyczne”*, podczas gdy preferowane są postawy skoncentrowane na formalizmie. Po czwarte, empirycznie zdiagnozowane *„fatalne”* wynagrodzenia (pp9) można postrzegać jako rezultat mechanizmu rynkowego: skoro system nie oczekuje i nie otrzymuje realnej *„wartości dodanej”*, lecz przede wszystkim formalny *„rytuał biurokratyczny”*, to wynagrodzenie ustalane jest na poziomie odzwierciedlającym wartość tego rytuału, a nie wartość profesjonalizmu.

Zebrany materiał empiryczny (pp7), (pp8), (pp9) pozwolił wykazać, że regulacje prawa finansowego dotyczące audytu wewnętrznego (i kreujące polski system audytu wewnętrznego w s.f.p.), z powodu pierwotnej sprzeczności (art. 272 vs art. 280 Uofp z 2009

r.), wykazują cechy systemu o znamionach pozorności[993], w którym istnieje ryzyko selekcji negatywnej kadr i zastępowania rzeczywistych kompetencji *„iluzją kwalifikacji”*.

4.2.10. Podsumowanie

Empiryczną weryfikację hipotezy głównej (H), statuującej systemową niewystarczalność (adekwatność) i nieskuteczność (efektywność) regulacji dotyczących audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce, przeprowadzono na podstawie materiału badawczego zgromadzonego od 244 respondentów (badanie ankietowe) oraz 12 ekspertów (wywiady pogłębione), których rolą było doprecyzowanie zakresu tematycznego oraz pogłębienie i weryfikacja wniosków zidentyfikowanych w badaniu ilościowym.

Zebrany materiał empiryczny (pp1) pozwolił na ustalenie, iż 79,1% respondentów stanowili praktycy, co w istotny sposób podnosi miarodajność badania, ponieważ nie objęło ono wyłącznie subiektywnych opinii, lecz przede wszystkim dotyczyło analizy stanowisk adresatów norm. Tym samym zebrane dane nie są jedynie zbiorem opinii o aktualnych regulacjach polskiego prawa finansowego dotyczących audytu wewnętrznego, lecz stanowią materiał empiryczny obrazujący percepcję praktyków, wprost zauważających fundamentalną sprzeczność aktualnych regulacji (art. 272 Uofp z 2009 r. pozostających w kolizji z art. 280 tej ustawy).

Kluczowe znaczenie dla przyjętego procesu badawczego miała również struktura geograficzna respondentów (pp3). Przewaga respondentów pracujących w Polsce (73%) legitymizuje formułowanie wniosków w odniesieniu do polskiego systemu prawa finansowego. Jednocześnie zidentyfikowanie licznej grupy (ok. 20%) ekspertów posiadających doświadczenie w porządkach prawnych typu *common law* (Stany Zjednoczone, Wielka Brytania) lub w instytucjach Unii Europejskiej istotnie wzbogaca perspektywę badawczą. Pozwala bowiem na przeprowadzenie analiz prawno-porównawczych, niezbędnych do weryfikacji tezy o nieadekwatnej transpozycji modelu anglosaskiego do krajowego porządku prawnego, opartego na tradycji prawa kontynentalnego (*civil law*).

[993] Jak wskazuje C. Kosikowski: „w Polsce decentralizacja administracyjna nie oznacza dewolucji, a przede wszystkim dekoncentrację […]. Natomiast niska jakość decentralizacji finansów publicznych w Polsce to w gruncie rzeczy jej brak lub wyłącznie pozorność”., C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011, s. 482, zob. też K. Osajda, Pozorność czynności prawnej a ważność czynności prawnej ukrytej, Przegląd Prawa Handlowego 2012, nr 4, s. 4-13.

Wstępny etap badań (pp4) potwierdził istotną niespójność prakseologiczną polskich regulacji. O ile bowiem polscy respondenci (84,3%) poprawnie wskazywali Uofp z 2009 r. jako główną podstawę prawną dotyczącą audytu wewnętrznego, o tyle dokonana analiza wykazała, iż jest to stanowisko merytorycznie niepełne. Istotnym argumentem na rzecz tej tezy są wypowiedzi praktyków (44-46%) odwołujących się do instrumentów soft law (Komunikatów Ministra Finansów, Standardów IIA) jako równorzędnego punktu odniesienia przy wykonywaniu zawodu audytorów wewnętrznych w polskim sektorze finansów publicznych, co stanowi pierwszą istotną przesłankę wspierającą hipotezę (H).

Analiza funkcji prewencyjnej - ochrony majątku i przeciwdziałania nadużyciom (f6) - ujawniła pozorną rozbieżność ocen (pp2). Respondenci anglojęzyczni (64% odpowiedzi *„tak”*) postrzegali bowiem audyt wewnętrzny jako skuteczny instrument prewencji nadużyć. Z kolei polscy praktycy byli w tym zakresie wysoce sceptyczni (41% odpowiedzi *„nie”*). Wnikliwa interpretacja tych wyników pozwoliła jednak wskazać, iż grupy te w rzeczywistości odpowiadały na odmienne pytania: grupa respondentów anglojęzycznych oceniała formalne, systemowe wsparcie tej funkcji, podczas gdy grupa polskojęzyczna odnosiła się do jej materialnej niemożności realizacji z uwagi na brak jakichkolwiek uprawnień o charakterze dochodzeniowym.

Ta sprzeczność została wyjaśniona w postulatach zmian (pp5), ponieważ respondenci anglojęzyczni (17,9%) postulowali nadanie audytowi wewnętrznemu *„prerogatyw śledczych”*, podczas gdy polskojęzyczni (35,3%) artykułowali oczekiwanie *„zniesienia podległości służbowej”*. Te dwa postulaty łącznie ilustrują istotę sprzeczności polskiego modelu audytu wewnętrznego w zakresie prewencji. W polskim prawie finansowym, ukształtowanym normą art. 280 Uofp z 2009 r., trudne do pogodzenia jest bowiem przyznanie kompetencji władczych podwładnemu. Zatem polskojęzyczni praktycy, doświadczający tej antynomii na co dzień, nie domagali się wprost uprawnień władczych, lecz skupiali się na identyfikacji źródłowej przyczyny tej dysfunkcji, którą precyzyjnie zdefiniowali jako podległość ustrojową (art. 280 Uofp z 2009 r.).

Jednak najbardziej znaczącym empirycznie dowodem na rzecz hipotezy (H) była analiza postrzeganych zalet (pp6) i słabości (pp7) instytucji audytu wewnętrznego. W grupie respondentów polskojęzycznych zaobserwowano istotną sprzeczność poglądów: jako *„największą zaletę”* (29,8%) wskazywali oni *„niezależność”,* a jednocześnie jako drugą *„największą słabość”* (20,1%) diagnozowali jej faktyczny brak, wprost wiążąc go z *„podległością służbową”* (determinowaną przez art. 280 Uofp

z 2009 r.). Nie jest to sprzeczność wynikająca z subiektywnych ocen respondentów, lecz stanowi ona precyzyjne odzwierciedlenie konsekwencji funkcjonowania w sytuacji konfliktu norm prawnych. W pytaniu (pp6) badani odwoływali się bowiem do poziomu aspiracyjnego, *de iure*, broniąc swojego statusu, poprzez odwołanie do normy gwarancyjnej z art. 272 Uofp z 2009 r. Natomiast w pytaniu (pp7) opisywali oni poziom prakseologiczny (*de facto)*, odnosząc się do codziennej praktyki determinowanej normą ustrojową z art. 280 Uofp z 2009 r.

Co więcej, słabość zidentyfikowana przez respondentów jako dominująca (23,5% - *„brak zrozumienia przez kierownictwo”*) może być postrzegana jako konsekwencja opisanej sprzeczności. W hierarchicznym systemie podporządkowania, determinowanym przez art. 280 Uofp z 2009 r., próba realizacji normy trudnej do wykonania, tj. merytorycznej oceny zwierzchnika, rzadko bywa postrzegana przez kierownictwo jako *„wsparcie”* udzielane w ramach wspierającej funkcji doradczej (f1). Zatem istota funkcji optymalizacji procesów (f7) i funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8), opierająca się na niezależnej, merytorycznej ocenie, jest najczęściej redukowana, ponieważ w tak ukształtowanym systemie prawnym może być odbierana jako akt kwestionowania decyzji zarządczych.

Istotne wzmocnienie przyjętej hipotezy badawczej (H) przyniosła jednak analiza wyników zebranych w pytaniach (pp8) i (pp9). Respondenci identyfikowali w nich kluczowe normy jako *„szkodliwe”* w szczególności art. 286 Uofp z 2009 r. (kwalifikacje), który w ocenie badanych tworzy jedynie *„normatywną iluzję kwalifikacji”,* zastępując rzeczywiste kompetencje formalną procedurą. Refleksje jakościowe (pp9) domknęły tę część badań: praktycy wprost stwierdzali, że *„niezależność to fikcja”*, a audyt wewnętrzny jest traktowany nie jako *„efektywne narzędzie”*, lecz jako *„obowiązek konieczny”* - a zatem: rytuał.

Zebrany materiał empiryczny wskazuje, iż polski system audytu wewnętrznego (rozumiany jako całokształt regulacji prawa finansowego w tym zakresie), z powodu opisanej sprzeczności (kolizji art. 272 i art. 280 Uofp z 2009 r.), wykazuje cechy systemu o znamionach pozorności. Funkcjonuje bowiem w oparciu o normę trudną do wykonania (tj. wymóg niezależnej oceny zwierzchnika). W rezultacie cel merytoryczny audytu wewnętrznego został w praktyce ograniczony do celu niemerytorycznego, który można określić jako pozorny, sprowadzony do postaci rytuału biurokratycznego. Taki stan prawny sprzyja w konsekwencji selekcji negatywnej kadr i zastępowaniu rzeczywistych kompetencji *„iluzją kwalifikacji”.*

4.3. Empiryczna weryfikacja funkcji i celów teoretycznych

Proces analizy dogmatycznej oraz będącej jej konsekwencją analizy skutków normy prawnej stanowi kluczowy element niniejszej rozprawy. Wymaga on doprecyzowania przyjętej procedury badawczej i zarysowania przedmiotu analizy, co stanowi niezbędne wprowadzenie do zasadniczej części badań. Na tym etapie postępowania badawczego nie jest to jeszcze ostateczna weryfikacja hipotez, lecz precyzyjna identyfikacja problemów badawczych. Zgromadzony materiał empiryczny ma zaś posłużyć do ich rozstrzygnięcia.

Zgromadzony w tym celu materiał badawczy obejmuje 1919 merytorycznych wypowiedzi, zebranych od 220 respondentów (w tym 192 polskojęzycznych i 28 anglojęzycznych). Jednak należy w tym miejscu poczynić zastrzeżenie, że konieczne było przyjęcie szczególnej metody selekcji materiału badawczego, podyktowanej głównym tematem niniejszej pracy, który skupia się na normatywnych aspektach audytu wewnętrznego w s.f.p. w Polsce. Dlatego też zasadniczym przedmiotem analizy w niniejszym rozdziale stał się materiał badawczy pochodzący z opinii 192 polskojęzycznych respondentów udzielających odpowiedzi w kontekście audytu wewnętrznego w jednostkach s.f.p. W toku analizy wstępnej, metodą próbkowania celowego, wyekstrahowano z tego zbioru wyłącznie te wypowiedzi respondentów, które posiadały merytoryczny walor opinii, diagnozy lub postulatu. Odrzucono natomiast te wypowiedzi, które z perspektywy badawczej nie miały takiego charakteru (np. odpowiedzi monosylabiczne, nazwy własnych państw itp.).

W efekcie tak przeprowadzonej czynności wyłoniono zasadniczy materiał badawczy, składający się z 520 odrębnych, merytorycznych opinii. To właśnie te 520 wypowiedzi poddano następnie kategoryzacji, przyporządkowując każdą z nich do jednej z ośmiu funkcji (f1-f8), zdefiniowanych w nadrzędnej *„matrycy korelacji normatywnych”* (Tabela 1). Jednocześnie, należy wskazać, iż niektóre opinie jednoznacznie odpowiadały kryteriom dwóch lub więcej kategorii, i tak też zostały zaklasyfikowane. Stanowią one przedmiot dalszej, szczegółowej analizy.

4.1.1. Kolizja w działaniu wspierającej funkcji doradczej (f1)

Analizę empiryczną otwiera istotny dla nowoczesnego audytu wewnętrznego problem wspierającej funkcji doradczej (f1). W ujęciu prawa publicznego, funkcja ta stanowi dziś kwintesencję instytucji audytu wewnętrznego, przenosząc jej rolę z tradycyjnej kontroli (weryfikacji *ex post*) na rzecz relacji opartej na zaufaniu. Audytor

wewnętrzny ma pełnić rolę partnera dla kierownika jednostki, wspierając go w realizacji celów publicznych (c1). W toku analizy wspomnianych 520 opinii, zidentyfikowano około 130 wypowiedzi (stanowiących 25 % ogółu opinii merytorycznych), które odnosiły się bezpośrednio do tej funkcji.

W pytaniu badawczym (p1) zdefiniowano jednak zasadniczy problem: czy obowiązujące regulacje adekwatnie kształtują mechanizmy wsparcia (c1)? Materiał empiryczny dostarcza odpowiedzi o jednoznacznie negatywnym wydźwięku, silnie wspierając przyjętą negatywną hipotezę (h1), zakładającą, że konstrukcja normatywna funkcji doradczej (f1) audytu wewnętrznego nie zapewnia ministrom i kierownikom adekwatnych narzędzi do realizacji celu (c1).

Respondenci, pytani o sposoby wsparcia, wskazywali co prawda na pożądany ideał - *„wspieranie kierownika jednostki, usprawnianie systemu”* czy *„wskazywanie kierunków działania”* - jednak konfrontacja z wypowiedziami dotyczącymi barier ujawniała głęboką dysfunkcję w tym zakresie. Kluczowym mankamentem jest bowiem percepcja audytu wewnętrznego: *„Audyt jest postrzegany jako zło konieczne obciążające budżet jednostki”* lub, co gorsza, *„często nie widzi realnych zagrożeń a skupia się na zgodności z przepisami (compliance)”.*

Efektywność wsparcia (c1) realizowanego przez audyt wewnętrzny jest wielokrotnie podważana przez respondentów z uwagi na jego wadliwe umiejscowienie instytucjonalne. Respondenci sygnalizowali brak *„realnej ochrony”* i obawy przed zwolnieniem *„pod dowolnym pretekstem”* w razie ujawnienia nieprawidłowości. Wnioski te wspierają tezę (h1), iż audyt wewnętrzny nie dostarcza kierownikom jednostek wystarczających informacji i rekomendacji, gdyż *„pozycja audytu wewnętrznego w strukturze”* oraz *„komunikacja z kierownikiem jednostki”* uniemożliwiają realizację realnego doradztwa (f1).

W związku z tą funkcją zgromadzono opinie wskazujące, że konstrukcja normatywna funkcji doradczej (f1) jest wyraźnie nieadekwatna. Analiza materiału badawczego jednocześnie pozwala na konstatację, że funkcja mająca wspierać kierownika (c1), jest w praktyce w znacznym stopniu iluzoryczna. Przyczyną jest systemowy konflikt ról (kolizja norm[994]): audytor wewnętrzny, będąc podległym pracownikiem (art. 280 Uofp z 2009 r.), jest postrzegany jako *„wróg, który kontroluje”* lub *„zło konieczne”*, a nie *„partner”* czy *„doradca”.* Opinie te świadczą o braku

[994] W. Jakimowicz, *5.1.2. Normy-zasady i normy-reguły* [w:] P. Staniszewska-Chudzik (red.), Podstawy prawa administracyjnego. Wykłady dla znudzonych, Warszawa 2025, LEX/el., dostęp: 10.10.2025 r.

wsparcia i *„powszechnym niezrozumieniu istoty audytu wewnętrznego”* przez kadrę kierowniczą. W konsekwencji zgromadzony materiał empiryczny silnie wspiera hipotezę (h1).

W tym miejscu należy dokonać głębszej analizy pojęcia „wsparcia” (f1). Problem nie leży wyłącznie w *„percepcji”*, lecz w samej istocie (naturze) stosunku prawnego. Wsparcie i doradztwo (f1), aby były realne, zakładają stosunek prawny o charakterze poziomym (horyzontalnym), partnerskim, w którym obie strony działają w oparciu o wzajemne zaufanie. Tymczasem w art. 280 Uofp z 2009 r. ujęto stosunek pionowy (wertykalny), oparty na podporządkowaniu i hierarchii służbowej. Norma ta tworzy zatem *„doradztwo hierarchiczne”*, co jako konstrukcja może być oceniane jako wewnętrznie sprzeczne z istotą relacji doradczej. Opinia respondenta, że audytor wewnętrzny jest postrzegany jako „*wróg, który kontroluje”*, nie jest więc jedynie przejawem *„niezrozumienia istoty”*, lecz może być interpretowana jako racjonalne odczytanie rzeczywistego stosunku prawnego, jaki konstytuuje art. 280 Uofp z 2009 r., niwecząc partnerski cel (c1) u samego jego źródła.

4.2.2. Rytuał funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2)

Opisana wcześniej niemożność realizacji funkcji doradczej bezpośrednio rzutuje na inne funkcje audytu wewnętrznego, w szczególności na funkcję monitorowania, informowania i raportowania (f2) oraz na funkcję oceny systemu kontroli zarządczej (f8). Funkcje te łącznie tworzą mechanizm informacji zwrotnej niezbędny dla oceny (f8) i zapewnienia przejrzystości procesów zarządczych (c2). W toku kategoryzacji 520 merytorycznych opinii zidentyfikowano 312 wypowiedzi (60%) odnoszących się bezpośrednio do funkcji (f2).

W matrycy badawczej sformułowano pozytywną hipotezę (h2), zgodnie z którą obowiązujące regulacje dotyczące funkcji monitorowania (f2) przyczyniły się do zwiększenia gwarancji przejrzystości procesów zarządczych (c2). Analiza empiryczna potwierdza tę hipotezę jedynie w wymiarze proceduralnym: audyt wewnętrzny zwiększył przejrzystość o tyle, o ile generuje dokumentację - raporty i sprawozdania. Respondenci wskazywali, że audyt dostarcza *„niezależnej i obiektywnej diagnozy badanych obszarów”* oraz umożliwia *„weryfikację procedur”* i *„przejrzystość działania”*, co jednak nie przesądza o jego wpływie merytorycznym na decyzje zarządcze.

Odpowiadając na pytanie (p2), respondenci ujawnili jednak, że ta przejrzystość ma charakter w dużej mierze fasadowy. Kluczowym problemem jest biurokratyczny rytualizm - dokumentacja istnieje, lecz jej wpływ na praktykę jest ograniczony. Jak wskazywał jeden z respondentów: *„Burmistrzowie, kierownicy jednostek organizacyjnych często sprawozdanie wrzucają na dno szuflady”*. Inny dodawał: *„Wydane zalecenia są akceptowane, a w rzeczywistości nie realizowane”*. Wskazywano ponadto na wadliwą konstrukcję podległości (art. 280 Uofp z 2009 r.) jako czynnik ograniczający obiektywizm i skuteczność raportowania.

Zebrane opinie ujawniają paradoks: hipoteza (h2) o zwiększeniu gwarancji przejrzystości (c2) znajduje potwierdzenie w sensie formalnym, gdyż audyt generuje obszerną dokumentację, która stanowi przejrzystość głównie proceduralna, nie zaś merytoryczna. Funkcja (f2) ulega degeneracji do biurokratycznego rytuału; dominują relacje o *„ignorowaniu zaleceń”* i o raportach, które *„lądują w szufladzie”*. W efekcie funkcja ta jest wykonywana formalnie, lecz jej realny wpływ na procesy zarządcze (c2) pozostaje ograniczony.

4.2.3. Iluzja funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3)

Naturalną konsekwencją rytualizacji raportowania (f2) jest iluzja funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3). Zapewnienie rozliczalności (c3) stanowi jeden z istotnych elementów prawa finansowego, a norma prawna musi dostarczać instrumentów pozwalających na precyzyjne przypisanie odpowiedzialności. Tymczasem w toku kategoryzacji 520 merytorycznych opinii, zidentyfikowano zaledwie 117 opinii (22,5% ogółu), które odnosiły się bezpośrednio do tej funkcji.

W matrycy badawczej postawiono pozytywną hipotezę (h3), zgodnie z którą konstrukcja normatywna (f3) dostarczałaby wystarczających instrumentów prawnych do precyzyjnej weryfikacji odpowiedzialności (c3). Materiał empiryczny sfalsyfikował tę hipotezę w istotnym zakresie. Respondenci konsekwentnie podkreślali, że zadaniem audytu wewnętrznego jest przede wszystkim *„ocena i optymalizacja procesów”*, a nie bezpośrednie wskazywanie winnych. Audyt *„może sygnalizować tzw. dziury w systemie”*, lecz nie posiada narzędzi śledczych. Kluczowym problemem uniemożliwiającym realizację celu (c3) jest zgłaszany przez respondentów *„brak mechanizmów egzekwowania zaleceń”*. Postulowane przez nich zmiany prawne dotyczyły potrzeby unormowań w zakresie odpowiedzialności zarządzających za niewdrożenie zaleceń.

Z perspektywy teorii prawa administracyjnego zalecenie audytora wewnętrznego nie jest decyzją administracyjną ani innym aktem władczym *sensu stricto*, lecz aktem opiniodawczym dla kierownictwa wewnętrznego (niewiążącym). W polskim porządku prawnym trudno pociągnąć kierownika jednostki do odpowiedzialności prawnej (np. z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych) za niewykonanie aktu o charakterze opiniodawczym. Z tego względu istota problemu nie sprowadza się wyłącznie do *„braku sankcji”*, ponieważ forma prawna rezultatu audytu wewnętrznego (zalecenie/opinia) z definicji nie tworzy podstawy do automatycznego pociągnięcia do odpowiedzialności (c3). W tym sensie falsyfikacja hipotezy (h3) ma głębszy charakter niż proste stwierdzenie braku egzekwowania zaleceń.

Zebrany materiał badawczy pozwala stwierdzić, że obecna konstrukcja regulacji dotyczących audytu wewnętrznego nie dostarcza instrumentów adekwatnych do weryfikacji odpowiedzialności (c3). Opinie respondentów wskazują na mechanizmy rozmywania odpowiedzialności, zarówno poprzez brak dotkliwych sankcji, jak i, co istotniejsze, przez brak wystarczającej ochrony audytora wewnętrznego. Strach audytora przed negatywnymi konsekwencjami ogranicza zdolność do realizacji funkcji (f3) wobec przełożonych. Zatem w świetle zgromadzonego materiału pozytywna hipoteza (h3) została sfalsyfikowana.

4.2.4. Formalizm funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4)

Dysfunkcja oddziałuje również na funkcję oceny ryzyka (f4), która stanowi wyróżnik nowoczesnego, menedżerskiego podejścia do zarządzania publicznego (c4). Spośród 520 opinii, 138 (26,5% ogółu) odnosiły się bezpośrednio do tej funkcji.

W matrycy badawczej przyjęto pozytywną hipotezę (h4), stanowiącą, iż aktualne ramy normatywne (f4) w sposób adekwatny wspierają proces identyfikacji i oceny ryzyka (c4). Analiza empiryczna potwierdza tę hipotezę wyłącznie w wymiarze formalno-proceduralnym. Audyt wewnętrzny formalnie wspiera proces skierowany na *„wskazywanie ryzyka”* oraz działania zmierzające ku *„doskonaleniu procesów jednostki”*. Respondenci wskazują także, by *„budować skuteczniejsze systemy zarządzania ryzykiem”*. Jednak, odpowiadając na pytanie (p4) o adekwatność tego wsparcia, opinie ujawniają redukcję tej funkcji do formalizmu. Wskazywano na „*ograniczenia w dostępie do informacji/danych”* oraz *„Niezrozumienie roli audytu przed kierownictwo”*. Jak ujął to jeden z badanych, *„W administracji audyt jest za bardzo sformalizowany i nastawiony na tworzenie dokumentacji roboczej a nie na wyniki”.*

Opinie zaklasyfikowane w tej kategorii potwierdzają, że ramy (f4) formalnie wspierają proces identyfikacji ryzyka (c4). To wsparcie ma jednak charakter głównie proceduralny, nie zaś merytorycznej oceny ryzyka strategicznego. W związku z tym hipoteza (h4) znajduje potwierdzenie jedynie w aspekcie formalno-proceduralnym; jej pełna weryfikacja uwidacznia istotne nieprawidłowości systemowe ograniczające skuteczność funkcji (f4).

4.2.5. Inflacja funkcji zapewnienia zgodności (f5)

Wobec marginalizacji funkcji merytorycznych materiał empiryczny ujawnia nadmierny rozrost funkcji zapewnienia zgodności (f5), wyrażający dominujący akcent legalistyczny. Aż 242 wypowiedzi (46,5% ogółu) odnosiło się bezpośrednio do tej funkcji.

W matrycy badawczej przyjęto hipotezę (h5), że kształt normatywny funkcji zapewnienia zgodności (f5) skutecznie minimalizuje ryzyko niezgodności. Materiał empiryczny potwierdza tę hipotezę jedynie w zakresie proceduralnym, ujawniając jednak, że funkcja ta pełni także rolę mechanizmu zastępczego (tzw. *„ucieczki”* audytora wewnętrznego). Respondenci wskazywali, iż audytor wewnętrzny *„dobrze zna podmiot, ma dostęp do wszystkich informacji, pomieszczeń, pracowników”*, a praktycznym celem działań bywa *„doprowadzenie do zgodności z obowiązującymi przepisami prawa.”*

Na pytanie (p5), czy audyt wewnętrzny jest wystarczający, respondenci odpowiadali negatywnie. Jak zauważył jeden z nich: *„Nawet najlepsze przepisy nie zagwarantują ochrony przed przestępstwami, jeżeli nie zmienimy postrzegania przestępstw jako czegoś złego”.* W praktyce kluczowe obserwacje dotyczyły tego, że audyt *„często nie widzi realnych zagrożeń, a skupia się na zgodności z przepisami (compliance)”*. Pojawiały się też uwagi *o „biurokracji i papierologii”* oraz o *„przerostach dokumentacji”*. Wszystko te wypowiedzi dowodzą inflacji funkcji (f5), rozumianej jako jej rozrost.

W tej kategorii zgromadzono liczne opinie dowodzące, że funkcja zapewnienia zgodności (f5) uległa nadmiernemu rozrostowi. W obliczu trudności w realizacji funkcji merytorycznych (f1), (f7), (f8) audytorzy wewnętrzni racjonalnie *„uciekają”* w obszar zgodności: jest to często jedyna funkcja dająca wymierne, sprawdzalne i względnie bezpieczne rezultaty. W tym sensie hipoteza (h5) znajduje potwierdzenie, jednak jej realizacja odbywa się kosztem marginalizacji innych kluczowych funkcji audytu wewnętrznego.

W tym kontekście warto doprecyzować pojęcie *„compliance”*: nie należy utożsamiać inflacji funkcji (f5) wyłącznie z legalizmem rozumianym jako kontrola legalności. *Compliance* ma bowiem szerszy zakres i obejmuje zgodność z normami zewnętrznymi oraz wewnętrznymi, a także ze standardami i procedurami. *„Ucieczka”* audytora wewnętrznego nie jest zatem ucieczką w prawo, lecz ucieczką w procedurę, która daje weryfikowalne dowody (np. kompletność dokumentacji). Przy czym należy podkreślić, że ocena celów merytorycznych (f1), (f7) gospodarności czy celowości ma charakter ocenny, trudny do weryfikacji i narażający audytora wewnętrznego na konflikt z przełożonym. Inflacja funkcji (f5) należy zatem traktować jako racjonalny mechanizm obronny wymuszony przez system.

4.2.6. Niemożność realizacji funkcji prewencyjnej (f6)

W tej części pracy należy powrócić do źródła problemu, a mianowicie do szczególnie istotnej funkcji prewencyjnej (f6), ukierunkowanej na ochronę majątku instytucji (c6). W ujęciu prawnym ochrona majątku publicznego stanowi podstawowy obowiązek organów państwa oraz fundament bezpieczeństwa gospodarowania środkami publicznymi. W toku kategoryzacji 520 opinii zidentyfikowano 47 wypowiedzi, dotyczących bezpośrednio tej funkcji, co pozwala na precyzyjne uchwycenie jej praktycznej percepcji.

W matrycy badawczej przyjęto negatywną hipotezę (h6), zgodnie z którą obowiązujące normy (f6) nie statuują adekwatnych mechanizmów prewencyjnych. Analiza materiału empirycznego w całości tę hipotezę potwierdza. Respondenci podkreślali, że *„Audyt nie jest od wykrywania przestępstw”*, a jego rolą pozostaje *„ocena skuteczności wprowadzonych mechanizmów kontrolnych”*, a nie czynności o charakterze dochodzeniowym. Kluczowe dla pytania (p6) jest wskazanie, że audyt wewnętrzny nie może realnie przyczyniać się do ochrony majątku (c6) z uwagi na kolizję celów regulacyjnych, w szczególności wynikającą z braku jego niezależności ustrojowej.

Jak wskazał jeden z respondentów, *„Ochrona audytorów wewnętrznych - dzisiaj odkrycie „dużej” sprawy kończy karierę audytora”*. Tym samym funkcja prewencyjna (f6) staje się *mandatum impossibile*, gdy audytor wewnętrzny - jak trafnie zauważył inny badany - *„podlega służbowo kierownikowi jednostki, który sam może być uwikłany w przestępstwo”*. Taki układ podporządkowania uniemożliwia realizację celu (c6) w sposób zgodny z jego normatywną konstrukcją.

Materiał empiryczny dotyczący tej funkcji w pełni potwierdza negatywną hipotezę (h6). Przyczyną tej dysfunkcji jest kolizja regulacyjna wynikająca z braku niezależności audytora wewnętrznego, a także brak jego ochrony prawnej, co czyni funkcję ochrony majątku (c6) niemożliwą do realnego zrealizowania.

Wyniki empiryczne w sposób jednoznaczny potwierdzają teoretyczną tezę o strukturalnej niemożności realizacji funkcji prewencyjnej (f6) w obowiązującym modelu audytu wewnętrznego. Z perspektywy prowadzonego wywodu należy zaznaczyć, że funkcja ta wymaga istnienia dwóch kluczowych gwarancji: instytucjonalnej niezależności audytora oraz realnej ochrony prawnej umożliwiającej mu podejmowanie działań o charakterze prewencyjnym. Analiza wcześniejszych rozdziałów wykazała, że Ustawa nie zapewnia ani jednej, ani drugiej przesłanki. Empiryczne wyniki w pełni to potwierdzają: podporządkowanie audytora wewnętrznego kierownikowi jednostki generuje kolizję interesów, zaś brak ochrony zawodowej sprawia, że ujawnienie istotnych nieprawidłowości staje się dla audytora działaniem ryzykownym. Badania wskazują więc na sprzeczność konstrukcyjną: norma nakłada obowiązek ochrony majątku (c6), lecz system pozbawia audytora instrumentów umożliwiających wykonanie tego zadania. Tym samym empiryczne potwierdzenie hipotezy (h6) waliduje teoretyczną analizę o systemowej niespójności modelu audytu wewnętrznego w obszarze funkcji prewencyjnej.

4.2.7. Marginalizacja funkcji optymalizacji procesów (f7)

Obok paraliżu funkcji prewencyjnej (f6), analiza materiału badawczego ujawnia całkowitą marginalizację funkcji optymalizacji procesów (f7), stanowiącej kluczowy element legitymizacji systemu audytu wewnętrznego. Funkcja ta ma zapewniać instytucji tzw. „*wartość dodaną”*, tj. realną poprawę efektywności wykorzystania zasobów (c7). W toku kategoryzacji 520 opinii aż 285 wypowiedzi (54,8% ogółu) odnosiło się bezpośrednio do tej funkcji.

Matryca badawcza zakłada pozytywną hipotezę (h7), zgodnie z którą implementacja regulacji dotyczących audytu wewnętrznego (f7) przyczyniła się do zwiększenia efektywności wykorzystania zasobów (c7). Jednak materiał empiryczny w całości tę hipotezę sfalsyfikował. Respondenci wskazywali na *„przerost dokumentacji”*, *„brak możliwości wyegzekwowania zaleceń”* oraz - podobnie jak w przypadku funkcji (f1) - na postrzeganie audytu jako *„zła koniecznego”*, a nie

narzędzia optymalizacyjnego. Zwracano także uwagę na *„brak adekwatnej wiedzy wśród audytorów i konieczność, aby znali się na wszystkim”.*

Wypowiedzi zgromadzone w tej kategorii dowodzą, że implementacja regulacji (f7) nie przyczyniła się do zwiększenia efektywności (c7). Opinie o *„braku wartości dodanej”* oraz o nadmiernym formalizmie potwierdzają marginalizację funkcji optymalizacyjnej (f7). W konsekwencji pozytywna hipoteza (h7) została jednoznacznie sfalsyfikowana.

Empiryczne wyniki ujawniły marginalizację funkcji optymalizacyjnej (f7), co w pełni potwierdza prowadzoną w poprzednim rozdziale analizę dogmatyczno-prawną wskazującą na jej konstrukcyjną słabość. Normatywnie audytor wewnętrzny ma wspierać kierownika jednostki w poprawie efektywności (c7), jednak przepisy nie przyznają mu instrumentów pozwalających wpływać na procesy zarządcze ani egzekwować zaleceń. Jednocześnie badania potwierdzają tę lukę: wskazywany przez respondentów formalizm, nadmierna dokumentacja oraz brak możliwości wyegzekwowania rekomendacji dowodzą, że funkcja optymalizacyjna istnieje głównie w płaszczyźnie deklaratywnej. Falsyfikacja hipotezy (h7) wynika zatem nie z niechęci audytorów, lecz z braku mechanizmów sprawczych przewidzianych w obowiązujących regulacjach. Ostatecznie, powyższe badania potwierdzają wcześniejsze ustalenia teoretyczne: funkcja (f7) ma charakter systemowo ograniczony, a jej realizacja uzależniona jest od czynników pozostających poza zakresem kompetencji audytora.

4.2.8. Fikcja funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8)

Całość dotychczasowego, dysfunkcyjnego obrazu dopełnia fikcja funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8). W toku kategoryzacji 520 opinii zidentyfikowano 310 wypowiedzi (59% ogółu), odnoszących się bezpośrednio do tej funkcji, co pozwala na uchwycenie jej rzeczywistego miejsca w praktyce audytu wewnętrznego.

W matrycy badawczej przyjęto negatywną hipotezę (h8), zgodnie z którą regulacje (f8) nie tworzą wystarczających ram dla oceny systemu kontroli zarządczej, co ogranicza jej skuteczność i efektywność (c8). Analiza materiału empirycznego w całości potwierdziła tę hipotezę. Przyczyną tego stanu jest, podobnie jak w przypadku funkcji (f2) rytualizacja procedury audytowej, prowadząca do redukcji oceny (f8) do czynności czysto formalnej.

Respondenci wskazywali, że funkcja (f8) jest często mylona z kontrolą *sensu stricto* albo postrzegana jako *„element zbędny, gorszy od kontroli”*. Kluczowym

dowodem nieskuteczności realizacji celu (c8) jest brak realnego wpływu rekomendacji, w tym brak odpowiedzialności zarządzających za ich niewdrożenie. Jak ujął to jeden z respondentów, audyt wewnętrzny *„traktowany jest jako przymus, obowiązek, a nie jako sposób na poprawę funkcjonowania instytucji”*.

Ta kategoria, ściśle powiązana z funkcją (f2), w pełni potwierdza negatywną hipotezę (h8). Regulacje (f8) nie tworzą wystarczających ram dla realnej oceny (c8), gdyż ocena kontroli zarządczej (w tym mechanizmy wynikające z art. 70 Uofp z 2009 r.) jest w praktyce traktowana jako czynność rytualna, pozbawiona merytorycznego znaczenia.

Konieczne jest dogłębne powiązanie fikcji funkcji (f8) z rytualizacją funkcji (f2). *„Rytuał”* ten nie stanowi celu sam w sobie; jest on systemowo niezbędny dla legitymizacji ostatecznej fikcji, jaką jest oświadczenie o stanie kontroli zarządczej składane na podstawie art. 70 Uofp z 2009 r. Kierownik jednostki, aby mógł złożyć to oświadczenie, będące w praktyce aktem o charakterze politycznym, musi dysponować formalną *„podkładką”*, którą stają się *„rytualne”* raporty (f2) oraz *„rytualne”* oceny (f8) audytora wewnętrznego.

Paradoksalnie, to właśnie fasadowość funkcji (f8) i (f2) umożliwia działanie systemu. Gdyby ocena (f8) była merytoryczna i negatywna, uniemożliwiłaby kierownikowi złożenie pozytywnego oświadczenia z art. 70 Uofp z 2009 r. Zatem dysfunkcja funkcji (f8) okazuje się funkcjonalna z punktu widzenia utrzymania fikcji całego systemu kontroli zarządczej. Wyniki empiryczne dotyczące funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8) potwierdzają ustalenia teoretyczne wskazujące na jej formalny, rytualny charakter. Powyższa analiza regulacji wykazała, iż audytor ma teoretycznie obowiązek dokonania merytorycznej oceny, jednak system prawny nie zapewnia mu ani pozycji ustrojowej, ani instrumentów normatywnych umożliwiających wpływ na decyzje kierownika jednostki. Badania potwierdzają tę tezę: brak wdrożenia zaleceń, mylenie funkcji z kontrolą *sensu stricto* oraz formalizm procedury sprawiają, że funkcja (f8) pełni rolę legitymizacyjną, a nie zarządczą. Kluczowym mechanizmem potwierdzającym tę zależność jest oświadczenie z art. 70 Uofp z 2009 r., do którego dostarczenia wymaga się *„rytualnych”* ocen i raportów, niezależnie od ich rzeczywistej treści. Empiryczna walidacja hipotezy (h8) wskazuje więc na występowanie klasycznego pozoru normatywnego: norma deklaruje obowiązek merytorycznej oceny, lecz praktyka wymusza jego formalne, rytualne wykonanie.

4.4. Synteza części empirycznej

Analiza materiału empirycznego, stanowiącego podstawę weryfikacji hipotezy głównej (H), została przeprowadzona na podstawie obszernego i komplementarnego zestawu danych. Uzyskano informacje od 244 respondentów badania ankietowego, z których 79,1% stanowili praktycy audytu wewnętrznego. Dodatkowo w wywiadach pogłębionych uczestniczyło 12 ekspertów, zarówno przedstawicieli czołowych organizacji zrzeszających audytorów wewnętrznych w Polsce, jak i pracowników Ministerstwa Finansów oraz ekspertów Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości. Wywiady te doprecyzowały zakres tematyczny badań i ostatecznie potwierdziły wnioski płynące z analizy ilościowej (ankiet).

Należy podkreślić, że szczegółowa analiza kategorialna funkcji (f1) - (f8) została przeprowadzona na podstawie 1919 merytorycznych wypowiedzi (pozyskanych od 220 respondentów, w tym 192 polskojęzycznych). Z materiału tego, metodą próbkowania celowego, wyodrębniono 520 odrębnych opinii dotyczących audytu wewnętrznego w s.f.p. w Polsce.

Zgromadzony materiał badawczy dowodzi, że wskazana w hipotezie głównej (H) niewystarczalność (adekwatność) i nieskuteczność (efektywność) polskich regulacji dotyczących audytu wewnętrznego nie ma charakteru subiektywnego. Jest ona konsekwencją normatywnej sprzeczności kluczowych funkcji, której źródłem pozostaje kolizja normy celowościowej (art. 272 Uofp z 2009 r.) z normą ustrojową (art. 280 tej ustawy).

Mankament ten ujawnia się szczególnie wyraźnie w analizie funkcji doradczej (f1). Dane empiryczne (pp7) wskazują, że dominującą słabością jest *„brak zrozumienia przez kierownictwo”* (23,5% wypowiedzi). Jednocześnie analiza 130 opinii (25% ogółu) przypisanych do funkcji doradczej (f1) dowodzi, że funkcja ta ma charakter iluzoryczny. Problem ten nie wynika z czynników personalnych czy animozji, lecz jest racjonalną reakcją kierownictwa na próbę realizacji przez pracownika - którego status określa art. 280 Uofp z 2009 r. - zadań merytorycznych, takich jak optymalizacja procesów (f7) oraz ocena systemu kontroli zarządczej (f8). W warunkach podporządkowania służbowego merytoryczna ocena przełożonego nie może być postrzegana jako *„wsparcie”,* lecz jako akt niesubordynacji lub podważenia autorytetu. W konsekwencji audyt wewnętrzny postrzegany jest jako *„zło konieczne obciążające budżet jednostki”* lub *„wróg, który kontroluje”.*

Powyższa sprzeczność uniemożliwia w praktyce realizację celów audytu wewnętrznego poprzez funkcję optymalizacji procesów (f7), funkcję oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4) oraz funkcję oceny systemu kontroli zarządczej (f8). Wyniki badań potwierdzają ten stan rzeczy. Funkcja optymalizacji procesów (f7), choć wspomniana w 285 wypowiedziach (54,8% ogółu), w praktyce nie istnieje, co falsyfikuje hipotezę pozytywną (h7). Respondenci wskazywali na *„przerost dokumentacji”* i *„brak wartości dodanej”*. Kontrastują z tym dane porównawcze (pp6): wśród respondentów anglojęzycznych funkcja optymalizacji procesów (f7) była oceniana najwyżej (28,6%), podczas gdy wśród polskojęzycznych - tylko w 21,2%. Zamiast tego polscy praktycy jako największą zaletę (29,8% odpowiedzi) wskazywali gwarancję formalnej niezależności, która jednocześnie - jak pokazują dane (pp7) - jest faktycznie nieobecna (20,1% odpowiedzi), bezpośrednio ze względu na art. 280 Uofp z 2009 r.

Wyniki badania dotyczące funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8), której dotyczy 310 wypowiedzi (59% ogółu), dopełniają powyższych wniosków i w pełni potwierdzają hipotezę negatywną (h8). Funkcja ta jest postrzegana jako *„zbędna”* lub jako *„przymus, obowiązek, a nie sposób na poprawę funkcjonowania instytucji”*. Jak wykazano w części teoretycznej pracy, ta *„fikcja”* (pp9) jest nieunikniona i legitymizowana przez formalne oświadczenie o stanie kontroli zarządczej (art. 70 Uofp z 2009 r.).

Badania ujawniły również sprzeczność uniemożliwiającą realizację funkcji prewencyjnej (f6). Analiza (pp2) wykazała głęboki sceptycyzm polskich praktyków (41% odpowiedzi „nie”) wobec jej skuteczności, co pozostaje w kontraście z oceną respondentów anglojęzycznych (64% „tak”). Przyczynę tego stanu rzeczy wyjaśnia analiza (pp5): w 47 opiniach (9% ogółu) respondenci polskojęzyczni wprost postulują *„zniesienie podległości służbowej”* (art. 280 Uofp z 2009 r.). Funkcja prewencyjna, obejmująca ochronę majątku i przeciwdziałanie nadużyciom (f6), wymaga bowiem uprawnień władczych, które nie mogą zostać przyznane podwładnemu. W efekcie funkcja (f6) jest nieskuteczna, ponieważ wedle respondentów: *„audyt nie jest od wykrywania przestępstw”*, a *„odkrycie „dużej” sprawy kończy karierę audytora”,* zwłaszcza gdy *„podlega służbowo kierownikowi jednostki, który sam może być uwikłany w przestępstwo”*. W konsekwencji *„obowiązek zawiadomienia o przestępstwie”* (pp8) staje się *„martwy”*.

Nieefektywność regulacji dotyczących kluczowych funkcji (f1), (f6), (f7) i (f8) skłania praktyków audytu wewnętrznego do poszukiwania innych rozwiązań.

W rezultacie unika się merytorycznej realizacji funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4), redukując ją do formalizmu *(„nastawiony na tworzenie dokumentacji roboczej, a nie na wyniki”*). Analiza wypowiedzi (138 opinii vs 242 opinie) potwierdza zjawisko substytucji funkcji (f4) przez funkcję zapewnienia zgodności (f5). Funkcja oceny ryzyka (f4), o charakterze prospektywnym i merytorycznym, jest marginalizowana na rzecz funkcji (f5), mającej charakter retrospektywny i proceduralny. Dysfunkcja ta nie świadczy o efektywności funkcji (f5), lecz o dominacji formalizmu, audytorzy minimalizują w ten sposób ryzyko własne, kosztem realizacji nadrzędnych celów audytu: wsparcia zarządzania (c1) oraz identyfikacji ryzyka (c4). Określenie *„biurokracja i papierologia”* trafnie oddaje przerost procedur nad treścią.

W konsekwencji utrwala się biurokratyczny rytuał, wzmacniany przez fasadowość funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2). Tezę tę potwierdzają dane empiryczne (312 opinii, 60% ogółu). W powiązaniu z iluzorycznością funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3) (117 opinii, 22,5% ogółu), funkcja (f2) została określona jako *„fasadowa”* i *„martwa”* (pp8), ponieważ raporty *„lądują w szufladzie”*, a *„zalecenia są akceptowane, lecz faktycznie nierealizowane”.* W rezultacie funkcja (f3) staje się nieskuteczna. Respondenci wskazują bowiem na *„brak mechanizmów egzekwowania zaleceń”* oraz *„brak dotkliwych sankcji”.*

System audytu wewnętrznego oparty na regulacjach, które w praktyce okazują się *„martwe”* i uniemożliwiają ocenę przełożonego, jest nieefektywny. Analiza empiryczna (pp8), (pp9) w pełni to potwierdza: respondenci oceniali wymogi kwalifikacyjne z art. 286 Uofp z 2009 r. jako *„szkodliwe”*, tworzące *„iluzję kwalifikacji”*, a sam audyt wewnętrzny postrzegali nie jako *„efektywne narzędzie”,* lecz jako *„fikcję”* i *„obowiązek konieczny”.*

Przeprowadzone badania dowodzą zatem, że kolizja norm uniemożliwia skuteczną realizację funkcji doradczej (f1), funkcji oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4), funkcji prewencyjnej (f6), funkcji optymalizacji procesów (f7) oraz funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8). Ukazuje to niewystarczalność i nieskuteczność całego systemu audytu wewnętrznego - zarówno w aspekcie prawnym, jak i praktycznym. Tym samym możliwe jest udzielenie odpowiedzi na główne pytanie badawcze (C): *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”.*

SYNTEZA TEORETYCZNO-EMPIRYCZNA

W niniejszej części opracowania przedstawiono syntezę przeprowadzonej w rozprawie analizy, stanowiące podsumowanie wyników badań teoretycznych i empirycznych. Cały zgromadzony materiał obejmuje łącznie wypowiedzi pozyskane od 244 respondentów (w tym 79,1% praktyków) oraz 12 osób uczestniczących w wywiadach pogłębionych. Podstawę szczegółowej analizy stanowiło 1919 opinii merytorycznych, spośród których wybrano 520 opinii pozyskanych od respondentów polskojęzycznych Zostały one zebrane od 192 osób, odnoszących się bezpośrednio do funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych.

W tej części pracy dokonano analizy teoretyczno-empirycznej opartej na zgromadzonym materiale badawczym. Uznano bowiem za konieczne przejście od pytania *„Co respondenci postrzegają?”* do pytania zasadniczego: *„Dlaczego respondenci postrzegają system audytu wewnętrznego w określony sposób i jakie mechanizmy normatywne determinują tę percepcję?”*. Analiza koncentruje się zatem wokół trzech osi badawczych, odpowiadających kluczowym obszarom zidentyfikowanej dysfunkcji systemowej.

Pierwszą oś badawczą stanowiło poszukiwanie empirycznych dowodów na istnienie oraz realne skutki kolizji regulacji. Celem było wykazanie, w jaki sposób zidentyfikowany w części teoretycznej konflikt pomiędzy anglosaskim modelem merytorycznym a kontynentalną podległością służbową (art. 280 Uofp z 2009 r.) faktycznie uniemożliwia realizację funkcji merytorycznych (f1), (f7), (f8), wymuszając na audytorach wewnętrznych postawy autocenzorskie.

Drugą oś analizy stanowiła empiryczna weryfikacja tezy o systemowej *„ucieczce w formalizm”*. Koncentrowano się tu na wypowiedziach respondentów potwierdzających występowanie asymetrii bodźców tj. silnych sankcji za uchybienia formalne przy jednoczesnym braku gratyfikacji za działania merytoryczne; oraz wskazujących na ukryte *ratio legis* systemu, skutkujące przewagą funkcji zapewnienia zgodności (f5) nad funkcją efektywnościową (f7). Respondenci potwierdzili także istnienie presji instytucjonalnej, która prowadzi do racjonalnej maksymalizacji działań proceduralnych (f5) kosztem funkcji merytorycznych (f4), (f7).

Trzecią oś badawczą tworzyła analiza mechanizmów utrwalania dysfunkcji przez normy gwarantujące brak odpowiedzialności za zaniechanie działań merytorycznych. W szczególności badano, w jaki sposób norma typu *lex imperfecta* (np. art. 70 Uofp z

2009 r.) sprowadza funkcję oceny kontroli zarządczej (f8) do poziomu czynności o charakterze rytualnym, zbieżnym z funkcją raportowania (f2).

Celem całej analizy było wykazanie, że potwierdzone w toku badań zjawiska nie stanowią zbioru subiektywnych opinii respondentów, personalnych animozji ani rezultatów błędów aplikacyjnych, lecz są koniecznym i systemowym skutkiem kolizji obowiązujących unormowań prawnych dotyczących audytu wewnętrznego.

Źródłem zdiagnozowanych dysfunkcji okazał się być systemowy konflikt ról, stanowiąc bezpośrednie następstwo kolizji dwóch modeli normatywnych. Z jednej strony art. 272 Uofp z 2009 r. definiuje bowiem audytora wewnętrznego przez pryzmat anglosaskich celów, takich jak *„wartość dodana”*, która uwidacznia się w funkcji optymalizacji procesów (f7), znajdując odzwierciedlenie w 285 wypowiedziach oraz poprzez *„wsparcie”*, w odniesieniu do funkcji doradczej (f1), które pojawia się w 130 opiniach. Z drugiej strony normy te pozostają w bezpośredniej kolizji z art. 280 Uofp z 2009 r., normą ustrojową sytuującą audytora wewnętrznego w strukturze hierarchicznego podporządkowania służbowego, typowego dla modelu kontynentalnego.

Należy podkreślić, że nie jest to jedynie kolizja dwóch przepisów, lecz konfrontacja dwóch odmiennych paradygmatów prawnych. Art. 272 Uofp z 2009 r. reprezentujący paradygmat anglosaski (*common law*) ma charakter teleologiczny, ukierunkowany na cel oraz ocenę rezultatów *ex post* (efektywność, oszczędność, skuteczność). Art. 280 Uofp z 2009 r. natomiast jako typowy dla porządku *civil law* opiera się na podejściu deontologicznym, hierarchii, legalizmie i kontroli procedury *ex ante*. Wymaganie od podwładnego, aby w warunkach służbowej podległości dokonywał celowościowych ocen działań swojego zwierzchnika, jest konstrukcją prawnie niewykonalną. Jest to sprzeczność na poziomie ustrojowym, w której norma celu (art. 272) zostaje faktycznie zniesiona przez normę ustrojową (art. 280).

Co istotne, jest to kolizja dwóch odmiennych aksjologii. Ustawodawca zaimplementował teleologiczny model gospodarności i efektywności, charakterystyczny dla nurtu good governance i New Public Management, w strukturę opartą na prymacie legalizmu i bezpieczeństwa proceduralnego. Wadliwość tego zabiegu nie polega na samym podporządkowaniu służbowym, lecz na próbie nałożenia na system, którego wartością nadrzędną jest legalizm, celów właściwych dla systemów opartych na odpowiedzialności menedżerskiej i zarządzaniu ryzykiem.

Analiza empiryczna dowodzi, że jest to sprzeczność strukturalnie nieusuwalna. Kluczowym ustaleniem jest występowanie zjawiska dysonansu kognitywnego, obiektywnie

udokumentowanego poprzez dominację dwóch kategorii w analizie jakościowej: percepcji roli audytora (82 wypowiedzi, dotyczących art. 272) oraz podległości służbowej (72 wypowiedzi, dotyczących art. 280). Zbieżność ta nie jest przypadkowa - ilustruje ona stan instytucjonalnej niepewności, w jakim działa audytor wewnętrzny.

Konsekwencje tej kolizji regulacji są wielowymiarowe. Po pierwsze, niemożliwa do realizacji staje się funkcja prewencyjna (f6) i związany z nią cel ochrony majątku (c6). Opinie dotyczące tej funkcji są wyraźnie negatywne. Respondenci wskazują przy tym wprost na konflikt interesów, gdyż audytor *„podlega kierownikowi jednostki, który może być uwikłany w przestępstwo”*. Brak norm kompensacyjnych, zwłaszcza brak realnej ochrony prawnej audytora, prowadzi do autocenzury (13 wypowiedzi), czego ilustracją są stwierdzenia: *„odkrycie dużej sprawy kończy karierę audytora”*, *„grozi zwolnieniem pod dowolnym pretekstem”.*

Po drugie, analiza materiału badawczego ujawnia rozbieżność pomiędzy realiami rzeczonych dwóch modeli prawnych. Respondent anglojęzyczny (model anglosaski) wskazuje problem *„management override”*, natomiast respondent polski identyfikuje *„podległość służbową”* w 37,7% odpowiedzi udzielonych w pytaniu (pp7) jako kluczową słabość regulacji. Co więcej, ta sama grupa wskazuje „niezależność” (29,8% wszystkich odpowiedzi w pytaniu (pp6)) jako największą zaletę systemu *de iure*, a jej faktyczny brak (20,1% wszystkich zebranych wypowiedzi w pytaniu (pp7)) - jako największą słabość *de facto*. Jest to dowód nie sprzeczności w świadomości badanych, lecz wiernego odzwierciedlenia sprzeczności norm.

W sytuacji niemożności realizacji funkcji merytorycznych (f1), (f6), (f7), (f8), system prawny wymusza na audytorze racjonalne działanie adaptacyjne polegające na *„ucieczce w formalizm”.* Jest to proces konsekwentny i przewidywalny: blokada funkcji merytorycznych (oś I) prowadzi do przekierowania aktywności na funkcję zapewnienia zgodności (f5). Zanik funkcji (f4) oraz wypaczenia funkcji (f5) stanowią zatem elementy jednego mechanizmu dysfunkcjonalnego, wzmocnionego przez regulacje ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, która sankcjonuje wyłącznie uchybienia proceduralne.

Co istotne, w polskim systemie prawnym brak jest mechanizmu odpowiedzialności za brak efektywności, brak oszczędności czy brak wartości dodanej. W konsekwencji audytor racjonalnie wybiera działania proceduralne (f5), rezygnując z podejścia merytorycznego (f4), (f7). Dominacja funkcji zgodności (242 opinie) odbywa się kosztem funkcji oceny ryzyka (138 opinii). Badania empiryczne potwierdzają,

że funkcja (f5) *„skupia się na zgodności”* i *„nie widzi realnych zagrożeń”*, a audyt wewnętrzny staje się w percepcji badanych *„biurokracją i papierologią”*.

Ostatni etap analizy ukazuje, że cele związane z poprawą skuteczności kontroli zarządczej (c8) oraz weryfikowalnością odpowiedzialności (c3) nie są realizowane. Funkcje monitorowania (f2) - 312 opinii - oraz oceny systemu kontroli zarządczej (f8) - 310 opinii - ulegają rytualizacji, czego potwierdzeniem jest kategoria 20 wypowiedzi wskazujących na pozorność działań. Art. 70 Uofp z 2009 r. jako norma typu *lex imperfecta* pełni funkcję stabilizującą stan pozorności, gdyż obowiązek prawny zostaje spełniony poprzez złożenie oświadczenia, bez weryfikacji jego rzetelności. Funkcje (f2) i (f8) stają się zatem instrumentem legitymizacji, a nie narzędziem realnej zmiany. Przy czym, respondenci potwierdzają ten stan, wskazując, że *„zalecenia są akceptowane, lecz nie realizowane”*, a kierownicy *„wrzucają sprawozdania na dno szuflady”*. Funkcja weryfikowalności odpowiedzialności (f3) jest iluzoryczna (117 opinii), co potwierdzają liczne wypowiedzi o *„braku odpowiedzialności”* oraz *„braku dotkliwych sankcji”*.

Ustalenia badawcze prowadzą do ostatecznego wniosku: zdiagnozowana niespójność konstrukcyjna nie jest przypadkową wadą regulacji. Jest ona konsekwencją zaimplementowania anglosaskich celów teleologicznych, zdefiniowanych w art. 272 Uofp z 2009 r., do obcego im systemu normatywnego, opartego na kontynentalnym legalizmie i hierarchii, którego wyrazem jest art. 280 Uofp z 2009 r. W takim porządku prawnym cele teleologiczne nie mogą zostać efektywnie zrealizowane; zostają one systemowo zniwelowane.

Z tego względu obserwowane dysfunkcje - zanik funkcji merytorycznych (f1), (f7), inflacja rytuału (f5), fasadowość gwarancji (f2), (f8) - nie są *„porażką”* systemu, lecz jego naturalną odpowiedzią na próbę implementacji aksjologicznie obcych mu celów. Z tego względu badania empiryczne dowodzą nie tyle nieskuteczności poszczególnych norm, ile niemożności ich efektywnej implementacji w warunkach obowiązującej konstrukcji ustrojowej.

Tym samym uzyskane wyniki ostatecznie potwierdzają hipotezę główną (H) o niewystarczalności i nieadekwatności normatywnej badanego systemu, dostarczając uzasadnienia dla negatywnej odpowiedzi na główne pytanie badawcze (C):„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”

ZAKOŃCZENIE

Jako podsumowanie przeprowadzonych rozważań, których celem była ocena wystarczalności (adekwatności) oraz skuteczności (efektywności) regulacji polskiego prawa finansowego dotyczących audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, przedstawia się wnioski końcowe wynikające z pełnego przebiegu zastosowanej procedury badawczej.

Proces badawczy miał charakter wieloetapowy i został zakotwiczony w zintegrowanym modelu analitycznym opracowanym w rozdziale I. Model ten, oparty na matrycy korelacji normatywnych, umożliwił uporządkowanie analizowanego zagadnienia poprzez logiczne powiązanie celów i funkcji audytu wewnętrznego, a następnie sformułowanie precyzyjnego zestawu pytań badawczych oraz hipotez cząstkowych. Tak zaprojektowana konstrukcja metodologiczna nadała całej dysertacji jednolitość, a jednocześnie stworzyła podstawę do spójnej i wieloaspektowej weryfikacji hipotezy głównej (H).

Na gruncie tak przygotowanych założeń przeprowadzono w rozdziale II rekonstrukcję historycznego rozwoju audytu wewnętrznego. Analiza obejmowała zarówno jego pierwotną funkcję prewencyjno-ochronną, jak i współczesne ujęcie opierające się na świadczeniu usług o charakterze zapewniającym i doradczym. Pozwoliło to nie tylko uchwycić ewolucję koncepcji, lecz także sformułować i uzasadnić podstawę dla dalszych rozważań dogmatycznych w założonym kierunku rozważań.

Rozdział III poświęcono analizie normatywnej implementacji anglosaskiego modelu audytu wewnętrznego do polskiego porządku prawnego. W ramach tej analizy ujawniono fundamentalną kolizję pomiędzy teleologicznym ujęciem celu audytu wewnętrznego, wyrażonym w art. 272 Uofp z 2009 r., a statusem audytora wewnętrznego wynikającym z art. 280 Uofp z 2009 r., który osadza go w relacji służbowo-hierarchicznej względem kierownika jednostki. Niespójność ta, którą szczegółowo wskazano w podrozdziałach 3.6 i 3.7, okazała się mieć charakter pierwotny i systemowy, determinujący sposób funkcjonowania analizowanej instytucji.

Następnie w rozdziale IV zweryfikowano ustalenia teoretyczne na drodze badań empirycznych. Zgromadzony materiał, obejmujący zarówno dane ilościowe, jak i jakościowe, potwierdził, że wskazana kolizja normatywna przekłada się na praktyczną niemożność wykonywania kluczowych funkcji merytorycznych audytu wewnętrznego. Opinie respondentów dotyczące roli audytora (82 wypowiedzi) oraz jego podległości służbowej (72 wypowiedzi)

jednoznacznie wskazały na brak realnej niezależności, co podważa możliwość realizacji funkcji wymagających swobodnej oceny i krytycznej analizy działań jednostki.

Badania wykazały również wyraźne przesunięcie akcentów funkcjonalnych. Funkcja oceny i wsparcia zarządzania ryzykiem (f4), do której odnoszono się wyraźnie w 138 wypowiedziach, okazała się być istotnie zmarginalizowana na gruncie polskim, natomiast funkcja zapewnienia zgodności (f5) - wskazana w 242 wypowiedziach, została określona jednoznacznie jako dominujący element praktyki audytorskiej w jednostkach sektora finansów publicznych. Przeprowadzona analiza dowiodła także, że audyt wewnętrzny, funkcjonując w ramach kolizyjnego modelu normatywnego, koncentruje się przede wszystkim na zadaniach proceduralnych, postrzeganych jako bezpieczne, rezygnując z funkcji o charakterze analitycznym i ocennym.

Weryfikacja hipotez cząstkowych potwierdziła te ustalenia. Hipotezy zakładające pozytywne oddziaływanie funkcji (h7), (h4), (h5) nie zostały potwierdzone, gdyż funkcje optymalizacji procesów (f7), oceny ryzyka (f4) oraz zapewnienia zgodności (f5) - choć umocowane normatywnie w praktyce przyjmują postać działań wysoce sformalizowanych, pozbawionych rzeczywistej wartości merytorycznej. Badania empiryczne wielokrotnie wskazywały bowiem na pozorność tych działań, co potwierdzają przeważające opinie dotyczące *„braku wartości dodanej”* i podkreślające redukowanie audytu do czynności wyłącznie proceduralno-formalnych.

Natomiast, hipotezy negatywne (h1), (h6), (h8), odnoszące się odpowiednio do funkcji doradczej (f1), funkcji prewencyjnej (f6) oraz funkcji oceny systemu kontroli zarządczej (f8) znalazły potwierdzenie. Wskazano, że funkcja doradcza stanowczo nie zapewnia kierownictwu jednostek adekwatnego wsparcia z powodu braku realnej niezależności audytora wewnętrznego; funkcja prewencyjna pozostaje nieskuteczna ze względu na brak kompetencji władczych; natomiast funkcja oceny kontroli zarządczej, mimo wysokiej liczby odniesień (310 wypowiedzi) często przybiera postać biurokratycznego rytualizmu, co w szczególności uwidacznia się na tle norm typu *lex imperfecta* (art. 70 Uofp z 2009 r.).

Weryfikacja hipotez (h2) i (h3) wymagała pogłębionych rozważań. Choć formalnie uzyskały one poparcie w materiale empirycznym, szczegółowa analiza wykazała, że realizacja funkcji monitorowania, informowania i raportowania (f2) oraz funkcji weryfikowalności odpowiedzialności (f3) ma często charakter czysto formalny i nie przekłada się na realne oddziaływanie na procesy zarządcze. Raporty, które pozostają bez praktycznego wykorzystania, oraz opinie wskazujące na brak dotkliwych sankcji potwierdzają, że osiągnięcie *„przejrzystości”*

odbywa się jedynie w wymiarze wewnętrznym, zaś weryfikacja odpowiedzialności często sprowadza się do generowania treści o niewielkiej wartości materialnej.

Synteza ustaleń przedstawiona w rozdziale 4.4 prowadzi do jednoznacznego wniosku, że zgromadzony materiał badawczy stanowi obiektywną diagnozę funkcjonowania audytu wewnętrznego w warunkach prawa, które w świetle wyników przeprowadzonych badań należy określić jako fasadowe lub pozorne. Skala zebranego materiału (244 respondentów, 12 ekspertów, 1919 wypowiedzi ogółem, w tym 520 dotyczących wyraźnie poszczególnych funkcji audytu wewnętrznego) nadaje tym ustaleniom istotną wartość poznawczą.

W konsekwencji potwierdzono hipotezę główną (H), zgodnie z którą obowiązujące regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są niewystarczające do realizacji przypisywanych mu celów i funkcji. Kolizja normatywna pomiędzy art. 272 a art. 280 Uofp z 2009 r. ma charakter systemowy i konsekwentnie przenika całą konstrukcję audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce.

W świetle powyższych ustaleń zasadne jest sformułowanie postulatu kompleksowej reformy prawa finansowego w zakresie audytu wewnętrznego. Reforma ta powinna uwzględniać konieczność usunięcia kolizji normatywnej, zapewnienia audytorowi realnej niezależności funkcjonalnej oraz wzmocnienia mechanizmów merytorycznej oceny i prewencji. Dopiero spełnienie tych warunków umożliwi przekształcenie audytu wewnętrznego w instytucję zdolną do pełnienia funkcji przewidywanych przez ustawodawcę, a w konsekwencji do pełniejszej realizacji *ratio legis* prawa finansowego, ukierunkowanego na ochronę interesu publicznego w sposób rzeczywisty, a nie tylko formalny.

Jednocześnie, należy podkreślić, że poczynione ustalenia wypełniają lukę badawczą zidentyfikowaną we Wstępie pracy. Dotychczasowy stan badań reprezentowany m.in. przez B. Filipiak, M. Dylewskiego, K. Sojkę czy P. Sołtyka trafnie ujawniał liczne symptomy istniejących nieprawidłowości, takie jak: sporządzanie raportów, które nie prowadzą do optymalizacji procesów; ignorowanie zaleceń audytowych; presja ze strony kierownictwa; czy obserwowana deprecjacja zawodu audytora wewnętrznego. W niniejszej dysertacji, poprzez szczegółową analizę dogmatyczno-prawną (rozdział III) oraz jej empiryczne potwierdzenie (rozdział IV), wykazano jednak, iż zjawiska te nie

stanowią zbioru odosobnionych dysfunkcji, lecz są koniecznymi i nieuchronnymi konsekwencjami opisanych w rozprawie kolizji unormowań.

Zdiagnozowane dysfunkcje można zatem określić jako rodzaj swoistego *„mechanizmu obronnego”* systemu prawnego opartego na strukturze hierarchicznej, który niejako neutralizuje element aksjologicznie mu obcy tj. partnerskie, anglosaskie cele audytu wewnętrznego. Podkreślić należy, że to właśnie istniejąca kolizja normatywna oraz jej strukturalne następstwa uruchomiły proces negatywnej selekcji kadr audytorskich. Respondenci wskazali to jednoznacznie podnosząc, że otrzymują *„fatalne”* wynagrodzenia, co wydaje się być logiczną rynkową konsekwencją wykonywania czynności o charakterze *„biurokratyczno-rytualnym”*, a nie specjalistycznym i profesjonalnym - co wyrażano dobitnie, poprzez stwierdzenia: „*Bardziej opłacalne może być analitykiem niż audytorem”*.

W świetle powyższych rozważań proponowane wnioski *de lege ferenda* muszą mieć charakter systemowy, gdyż zmiana wyłącznie pojedynczych przepisów mogłaby okazać się niewystarczająca wobec natury zdiagnozowanego problemu. Warunkiem *sine qua non* realnej poprawy jest bowiem usunięcie pierwotnej kolizji normatywnej, która (jak wykazano w rozdziałach III i IV) uniemożliwia instytucji audytu wewnętrznego realizację ustawowych celów. Oznacza to konieczność przeprowadzenia zasadniczej reformy prawa finansowego, zmierzającej do ustrojowego oddzielenia audytora wewnętrznego od hierarchicznej podległości kierownikowi jednostki i zapewnienia mu rzeczywistej, a nie jedynie deklaratywnej, niezależności funkcjonalnej.

Zasadniczym postulatem jest zatem pełna derogacja art. 280 Uofp z 2009 r., który - pozostając w sprzeczności z art. 272 tej ustawy - stanowi bezpośrednią przyczynę fikcyjności funkcji doradczej (f1), paraliżu funkcji prewencyjnej (f6) oraz degradacji funkcji merytorycznych (f7) i (f8). Co istotne, tożsamy wniosek postulowali również praktycy uczestniczący w badaniach empirycznych. Doświadczenie kolizji unormowań w praktyce doprowadziło ich do określenia wyraźnej potrzeby *„zniesienia podległości służbowej”*.

Proponowana reforma nie może jednak polegać na mechanicznym przeniesieniu podległości z administracyjnej (dyrektor generalny, kierownik jednostki) na polityczną (minister), gdyż oznaczałoby to wyłącznie zastąpienie jednej formy zależności inną, potencjalnie jeszcze bardziej niekorzystną. Konieczne jest zatem rozważenie stworzenia dla audytora wewnętrznego nowej, spójnej konstrukcji ustrojowej. Audytor wewnętrzny nie może być

postrzegany ani jako urzędnik podległy kierownikowi jednostki, ani jako organ o charakterze arbitrażowym, porównywalny do kontrolera Najwyższej Izby Kontroli.

Rozwiązaniem wartym pogłębionej refleksji jest nadanie audytorowi wewnętrznemu nowej kategorii prawnej - statusu funkcjonariusza publicznego o pozycji zbliżonej do zawodów zaufania publicznego. Taki model zakładałby wykonywanie działalności wewnątrz administracji, lecz z merytorycznym podporządkowaniem wyłącznie ustawom oraz standardom etycznym, analogicznie jak w zawodach biegłego rewidenta czy radcy prawnego. Potrzeba ta została zresztą jednoznacznie dostrzeżona przez respondentów, którzy postulowali zarówno stworzenie *„odrębnej ustawy regulującej audyt wewnętrzny"*, jak i *„ustanowienie zawodu audytora wewnętrznego na zasadach podobnych do zawodów adwokata czy radcy prawnego".*

Jednocześnie należy podkreślić, że reforma dotycząca statusu audytora wewnętrznego musi uwzględniać trzy kluczowe aspekty. Po pierwsze, konieczne jest zrównoważenie istniejącej „asymetrii bodźców", co wymaga nowelizacji ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych - w kierunku zapewnienia ochrony audytorowi działającemu w dobrej wierze oraz wprowadzenia realnej odpowiedzialności kierownictwa za niewdrożenie zaleceń. Po drugie, tzw. *„iluzję kwalifikacji"* wynikającą z art. 286 Uofp z 2009 r. należy zastąpić rzeczywistymi wymogami kompetencyjnymi i systemem odpowiedzialności dyscyplinarnej, pozostającym pod nadzorem niezależnego samorządu zawodowego. Po trzecie, nowy status audytora wewnętrznego musi znajdować odzwierciedlenie w poziomie wynagrodzeń, co jest niezbędne dla przeciwdziałania utrwalonemu zjawisku negatywnej selekcji kadrowej.

W niniejszej dysertacji wykazano, iż zjawiska postrzegane współcześnie jako słabości audytu wewnętrznego są w istocie symptomami kolizji unormowań. Audyt wewnętrzny nie stanowi *„zła koniecznego"*, lecz zgodnie z celem ustawowym określonym w art. 272 Uofp jest instrumentem racjonalizatorskim, zdolnym do identyfikowania zagrożeń zanim doprowadzą one do sytuacji kryzysowej. Uwolnienie instytucji audytu wewnętrznego od dogmatycznie sprzecznej podległości stworzyłoby warunki do odzyskania przez audytorów ich właściwej roli merytorycznej, czyniąc audyt wewnętrzny realnym narzędziem wspierającym dobre rządzenie, efektywność gospodarowania środkami publicznymi oraz ostatecznie- realizację fundamentalnego *ratio legis* prawa finansowego, jakim jest ochrona mienia publicznego (c6) przy jednoczesnym wzmacnianiu odporności instytucjonalnej jako jednego z elementów bezpieczeństwa państwa.

WYKAZ TABEL I WYKRESÓW

Tabela 1 Matryca korelacji normatywnych……..……...……...…..….s.41

Tabela 2 Empiryczne pytania pośrednie……...…….....….s.43

Tabela 3 Uzasadnienie i podstawa prawna dla zintegrowanego modelu badawczego…...……...…….s.95

Tabela 4 Historia definicji audytu w polskim ustawodawstwie…….....….s.139

Tabela 5 Historia regulacji prawnych w zakresie organizacji audytu wewnętrznego w Ustawie o finansach publicznych……..……..…….....….s.145

Tabela 6 Wymagania ustawowe wobec audytora wewnętrznego w jednostkach finansów publicznych……...s.184

Tabela 7 Odpowiedzi na pytanie „Jakie są najważniejsze akty prawne lub konkretne przepisy dotyczące audytu w wymienionym kraju?" (pp4)…….....…….....…s.266

Tabela 8 Odpowiedzi na pytanie „Jakie są najważniejsze akty prawne lub konkretne przepisy dotyczące audytu w wymienionym kraju?" (pp4)……...……...….s.268

Tabela 9 Odpowiedzi na pytanie „Co należy zmienić albo jakie przepisy należy zmienić, aby audyt chronił lepiej przed przestępstwami?" (pp5)……....….s.270

Tabela 10 Odpowiedzi na pytanie „Co należy zmienić albo jakie przepisy należy zmienić, aby audyt chronił lepiej przed przestępstwami?" (pp5)……..s.272

Tabela 11 Odpowiedzi na pytanie: „Jakie przepisy uważasz za „martwe", nieużyteczne albo szkodliwe w odniesieniu do audytu wewnętrznego?" (pp8)…....s.282

Tabela 12 Odpowiedzi na pytanie: „Jakie przepisy uważasz za „martwe", nieużyteczne albo szkodliwe w odniesieniu do audytu wewnętrznego?" (pp8) s.284

Tabela 13 Porównanie odpowiedzi na pytanie: „Jakie przepisy uważasz za „martwe", nieużyteczne albo szkodliwe w odniesieniu do audytu wewnętrznego?"……..….s.282

Wykres 1 Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie: „Czy pracujesz w audycie wewnętrznym lub zewnętrznym?" (pp1) ……..……...….s.258

Wykres 2 Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie: „Czy pracujesz w audycie wewnętrznym lub zewnętrznym?" (pp1) ……..……...s.259

Wykres 3 Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie: „Czy uważasz, że audyt skutecznie chroni przed przestępstwami gospodarczymi?" (pp2)….....s.261

WYKAZ ŹRÓDEŁ

AKTY PRAWNE

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
2. Commission Regulation (EC) No 2064/97 of 15 October 1997 establishing detailed arrangements for the implementation of Council Regulation (EEC) No 4253/88 as regards the financial control by Member States of operations co-financed by the Structural Funds (Dz. U. UE. L. z 1997 r. Nr 290, str. 1)
3. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniające rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (Dz. U. UE. L. z 2013 r. Nr 176, str. 1 z późn. zm.)
4. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1266/1999 z dnia 21 czerwca 1999 r. w sprawie koordynacji pomocy dla państw ubiegających się o członkostwo w Unii Europejskiej w ramach strategii przedakcesyjnej i zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 3906/89 (Dz. U. UE. L. z 1999 r. Nr 16 1, str. 68 z późn. zm.)
5. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1094/2010 z dnia 24 listopada 2010 r. w sprawie ustanowienia Europejskiego Urzędu Nadzoru (Europejskiego Urzędu Nadzoru Ubezpieczeń i Pracowniczych Programów Emerytalnych), zmiany decyzji nr 716/2009/WE i uchylenia decyzji Komisji 2009/79/WE (Dz. U. UE. L. z 2010 r. Nr 331, str. 48 z późn. zm.).
6. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1267/1999 z dnia 21 czerwca 1999 r. ustanawiające Instrument Przedakcesyjnej Polityki Strukturalnej (Dz. U. UE. L. z 1999 r. Nr 161, str. 73 z późn. zm.)
7. Rozporządzenie Komisji (UE) 2023/1803 z dnia 13 sierpnia 2023 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz. U. UE. L. z 2023 r. Nr 237, str. 1 z późn. zm.)
8. Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ust awowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowy ch, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 157, str. 87 z późn. zm.)
9. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.)
10. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/881 z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie Europejskiej Agencji ds. Cyberbezpieczeństwa (ENISA) oraz certyfikacji cyberbezpieczeństwa w zakresie technologii informacyjno-komunikacyjnych, a także uchylającego rozporządzenie (UE) nr 526/2013 (Dz. Urz. UE L 151 z 7.06.2019, s. 15)
11. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii (Dz. U. UE. L. z 2019 r. Nr 305, str. 17 z późn. zm.)
12. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15-80)
13. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1504 z dnia 24 maja 2024 r. w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937 i rozporządzenie (UE) 2023/2671 (Dz. Urz. UE L, 2024/1504 z 30.5.2024)

14. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572 z późn. zm.)
15. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 277 z późn. zm.)
16. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1646 z późn. zm.).
17. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.)
18. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 623)
19. Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 780 ze zm.)
20. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 46 z późn. zm.)
21. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.)
22. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148, z późn. zm.)
23. Ustawa z dnia 5 czerwca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. 2001 Nr 74, poz. 784)
24. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. Nr 102, poz. 1116)
25. Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1267)
26. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1484)
27. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.)
28. Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1135 z późn. zm.)
29. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.)
30. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.)
31. Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1169 z późn. zm.).
32. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.)
33. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.)
34. Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 644)
35. Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1781 z późn. zm.)

36. Ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 z późn. zm.)

37. Ustawa z dnia 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów (Dz. U. poz. 928)

38. Companies Act 1862, First Schedule, Table A: Regulations for management of a company limited by shares, Commencement 7 August 1862, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7ec52de5274a2e8ab4817c/comm7Aug1862CoAct1862_P1.pdf (dostęp: 15.06.2025)

39. U.S. Congress, Securities Exchange Act of 1934, Public Law No. 73-291, 48 Stat. 881, Washington D.C., U.S. Government Printing Office, 1934, https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-48/pdf/STATUTE-48-Pg881.pdf (dostęp: 15.06.2025)

40. Companies Act, 11 & 12 Geo. 6 c. 38, An Act to Consolidate the Companies Acts, 1948. Her Majesty's Stationery Office, London, 1948, https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo6/11-12/38/enacted (dostęp: 15.06.2025)

41. Sarbanes Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, 116 Stat. 745-810.

42. Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 22 marca 1928 r. o badaniu bilansów spółek akcyjnych (Dz. U. 1928 nr 38 poz. 367)

43. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. 2011 Nr 14, poz. 67)

44. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 506)

45. Uchwała nr 98 Rady Ministrów z dnia 10 września 2024 r. w sprawie przyjęcia polityki publicznej pod nazwą „Polityka Cyfrowej Transformacji Edukacji" (M.P. z 2024 r. poz. 812)

46. Zarządzenie Nr 30 Generalnego Dyrektora Ochrony Środowiska z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego w Generalnej Dyrekcji Ochrony Środowiska (Dz. Urz. GDOŚ z 2011 r. Nr 1, poz. 11)

47. Zarządzenie nr 35 Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego z dnia 11 kwietnia 2018 r. wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego oraz Kodeksu Etyki Audytora Wewnętrznego w Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego (Dz. Urz. ABW z 2018 r. poz. 18)

48. Zarządzenie nr 57/2022 Burmistrza Miasta Chojnice z dnia 25.04.2022 r., Załącznik do Zarządzenia nr 57 Burmistrza Miasta Chojnice z dnia 25.04.2022 r. Księga Procedur Audytu Wewnętrznego, https://bip.miastochojnice.pl/656.html?file=14871 (dostęp: 25.10.2025)

49. Komunikat nr 15/kf/2006 Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie ogłoszenia szczegółowego zakresu tematów egzaminu oraz wykazu literatury niezbędnej osobom przygotowującym się do przystąpienia do egzaminu na audytora wewnętrznego (Dz. Urz. MF 2006 Nr 9, poz. 69)

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

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

52. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 15, poz. 84)

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

54. Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2011 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 1, poz. 6)

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

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

57. Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28

58. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016 http://oide.sejm.gov.pl/oide/index.php?option=com_content&view=article&id=14804&Itemid=946 (dostęp: 15.06.2025), http://uniaeuropejska.org/traktat-o-funkcjonowaniu-ue/ (dostęp: 15.06.2025), http://uniaeuropejska.org/traktat-o-unii-europejskiej/ (dostęp: 15.06.2025)

WYKAZ LITERATURY

1. Abo Ross T. E., Montgomery R.H., Lybrand W. M., *Fiftieth Anniversary 1898-1948*, Lybrand, Ross Bros. & Montgomery, Asheville, North Carolina, privately printed 1948,https://www.sechistorical.org/collection/papers/1890/1898_0101_FiftiethLybrand.pdf (dostęp: 15.06.2025)
2. Adamiak B., w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. 19, 2024, art. 6, Legalis (dostęp: 02.10.2025)
3. Ampuła D., *Kontrola i Audyt Wewnętrzny w Jednostce Organizacyjnej*, Wojskowy Instytut Techniczny Uzbrojenia, Zeszyt 132 nr 4/2014
4. Anczakowski M., *Audyt wewnętrzny - nowe regulacje,* Kontrola Państwowa 2010, nr 1
5. Anczakowski M., *Charakter prawny audytu wewnętrznego,* Państwo i Prawo 2008, nr 8
6. Arlen J., Kornhauser L., *Battle for our souls: a psychological justification for corporate and individual liability for organizational misconduct,* University of Illinois Law Review2023, nr 3, https://illinoislawreview.org/wp-content/uploads/2023/05/Battle-for-our-Souls.pdf (dostęp: 15.06.2025)
7. Arlen J.H., Talley E.L. (red.), *Experimental Law and Economics*, seria: Economic Approaches to Law, t. 20, Edward Elgar Publishing, Cheltenham-Northampton 2008
8. Babuśka E., *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: K. Winiarska (red.), Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania, US w Szczecinie, Szczecin 2005
9. Babuśka E.W., *Model kontroli wewnętrznej COSO*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2012, nr 883
10. Banaszkiewicz J., *Audyt wewnętrzny spojrzenie praktyczne*, red. J. Banaszkiewicz, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003
11. Bartoszewicz A., Lelusz H., *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające racjonalizację gospodarki finansowej w samorządzie gminnym*, w: Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, nr 16, Szczecin 2009, http://wneiz.pl/nauka_wneiz/sip/sip16-2009/SiP-16-145.pdf (dostęp: 05.06.2025)
12. Bednarek P., *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego*, w: E. Nowak (red.), Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniami, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009, http://www.dbc.wroc.pl/Content/18959/Bednarek_Historyczne_uwarunkowania_rozwoju_audytu_wewnetrznego.pdf (dostęp: 16.06.2025)

13. Bednarek P., *Kierunki ewolucji audytu wewnętrznego*, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w planowaniu i kontroli działalności, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 135, Wrocław 2010

14. Behrend J., Eulerich M., *The Evolution of Internal Audit Research: a Bibliometric Analysis of Published Documents (1926- 2016)*, Accounting History Review 2019, Vol. 29, nr 1, https://doi.org/10.1080/21552851.2019.1606721 (dostęp: 10.06.2025)

15. Bekrycht T., Leszczyński J., Łabieniec P., *2.2. Behawioralne kryterium obowiązywania normy prawnej*, w: T. Bekrycht, J. Leszczyński, P. Łabieniec, Podstawy doktryny prawnej, Warszawa 2025, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

16. Benachir L., Sawicki A., *Zwalczanie korupcji w Polsce - raport statystyczny CBA 07*, z 03.2019, AY Polska, Serwis Audytorów Śledczych, https://www.ey.com/pl_pl/technical/serwis-audytorow-sledczych/zwalczanie-korupcji-w-polsce-raport-statystyczny-cba (dostęp: 10.06.2025)

17. Benston G., Bromwich M., Litan R. E., Wagenhofer A., *Following the Money the Enron Failure and the State of Corporate Disclosure*, AEI- Brookings Joint Center for Regulatory Studies, Washington, 2003, https://www.aei.org/wp-content/uploads/2011/10/FollowingtheMoneyEnron.pdf (dostęp: 14.08.2021)

18. Berle Jr. A.A., Means G.C., *The Modern Corporation and Private Property*, The Macmillan Company, New York, 1932, https://archive.org/details/in.ernet.dli.2015.216028/page/n5/mode/2up (dostęp: 15.06.2025)

19. Betti N., Sarens G., Poncin I., *Effects of digitalization of organisations on internal audit activities and practices*, Managerial Auditing Journal, t. 36, nr 6, 2021, https://dial.uclouvain.be/pr/boreal/object/boreal%3A254313/datastream/PDF_01/view (dostęp: 16.06.2025)

20. Błaszczak Ł., *2.4.1. Fikcjonalizm modalny i teoria „światów możliwych" w kontekście zagadnienia fikcji w nauce prawa*, w: J. Cybulska (red.), Fikcja prawna w prawie procesowym cywilnym, Warszawa 2024, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

21. Bogiel E., *3. CMS jako element compliance*, w: J. Majcher, A. Otto (red.), Compliance. Przewodnik praktyczny, Warszawa 2024, LEX/el. (dostęp: 06.09.2025)

22. Borowska K., Kościńska- Paszkowska A., Bolek T., Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, Warszawa 2012

23. Bożek M., *Konstytucja fasadowa - prolegomena*, Państwo i Prawo 2023, nr 1

24. Bożek W., *Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych a zakres odpowiedzialności za delikt z art. 18a ustawy z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Finanse Komunalne 2013, nr 10

25. Bożek W., Lachowski J., Wantoch- Rekowski J., *Wstęp,* w: W. Bożek, J. Lachowski, J. Wantoch-Rekowski, Kary w dyscyplinie finansów publicznych. Teoria i praktyka, Warszawa 2025

26. Brink V. Z., Cashin J. A., Witt H., *Modern Internal Auditing: An Operational Approach*, wyd. 3, The Ronald Press Company,1973, https://archive.org/details/moderninternalau0000brin_d3m5/page/n5/mode/2up (dostęp: 16.06.2025)

27. Bulejak R., *2. Obowiązki podatnika oraz Szefa KAS*, w: P. Tomczykowski (red.), Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance, Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

28. Burczyc A., *Ustawa Sarbanesa- Oxleya i jej następstwa dla działalności audytorów oraz zarządów spółek*, w: B. Nita (red.), Rachunkowość zarządcza w działalności przedsiębiorstw i instytucji, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012

29. Cadmus B., *Operational auditing, a tool for modern internal auditors*, Institute of Internal Auditors, Orlando 1964

30. Callan E., *Lehman Brothers INC- Leverage Analysis, Confidencial Presentation*, 7 kwietnia 2008 r, https://web.stanford.edu/~jbulow/Lehmandocs/docs/DEBTORS/LBEX-DOCID%201401225.pdf(dostęp: 16.06.2025)

31. Carolina Y., Haneda J., *COSO ERM and the role of internal auditors in fraud prevention (Survey on Internal Auditors in Indonesia), Jurnal ASET (Akuntansi Riset) 2022, t. 14, nr 2*

32. Chaba D., *Selected aspects of the use of artificial intelligence in public administration*, Roczniki Administracji i Prawa 2024, nr 1

33. Chen J. F., Lin W. Y., *Measuring Internal Auditing's Value, Report III, The IIA's Global Internal Audit Survey: a Component of the CBOK Study*, The Institute of Internal Auditors Research Found ation, Altamonte Springs, Florida 2011

34. Chmielnicki P., *Wspólne spojrzenie na katedrę. Mocne i słabe strony ruchu Law & Economics z punktu widzenia nauk prawnych*, Przegląd Prawa Publicznego 2012, nr 6

35. Chojna- Duch E., *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych- aktualne problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 2012, nr 718

36. Chojna- Duch E., *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w systemie kontroli wewnętrznej Przedsiębiorstwa*, Szczecin 2011

37. Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012

38. Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2006,

39. Chojna- Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, Kontrola Państwowa 2010, nr 1

40. Chojna- Duch E., Kamińska M., w: A. Mikos- Sitek, A. Nowak- Far (red.), *Prawo obrotu pieniężnego. Komentarz*, Warszawa 2023, art. 8, LEX/el. (dostęp: 09.08.2025)

41. Ciak J. M., Voss G., *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym - wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego*, Studia Prawno -Ekonomiczne 2017, t. CIV, https://doi.org/10.26485/SPE/2017/104/13 (dostęp: 05.06.2025)

42. Cichy Ł., *§4. System kontroli wewnętrznej a audyt wewnętrzny*, w: Kierownicza kontrola wewnętrzna w spółce publicznej w ujęciu prawnoporównawczym, Warszawa 2019, LEX/el. (dostęp: 20.06.2025)

43. Coffee Jr., J. C., *Gatekeepers: The Professions and Corporate Governance*, Oxford University Press, 2006, Oxford Academic, 31.10.2023, https://doi.org/10.1093/oso/9780199288090.001.0001 (dostęp: 07.06.2025)

44. Collins L., *L'évolution des comptables et des auditeurs*, w: Audit et contrôle interne: principes, objectifs et pratiques, Paris: Dalloz 1986, https://archive.org/details/auditetcontrolei0000coll/page/8/mode/2up?q=Seneschaucie (dostęp: 10.06.2025)

45. Creutzfeldt N., Kubal A., Pirie F., *Introduction: exploring the comparative in socio-legal studies*, International Journal of Law in Context 2016, nr 12, https://doi.org/10.1017/S1744552316000173 (dostęp: 05.06.2025)

46. Czaputowicz J., *Studia europejskie między interdyscyplinarnością a spójnością dyscyplinarną*, w: J. Czaputowicz (red.), Studia europejskie. Wyzwania interdyscyplinarności, Wydział Dziennikarstwa i Nauk Politycznych Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2014

47. Ćwiąkała- Małys A., Durbajło- Mrowiec M., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny a zasada efektywnego wydatkowania środków publicznych na przykładzie gmin dolnośląskich*, Business Law Journal, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2020, nr 9

48. Ćwiertnia M., *Koncepcja nadużycia prawa Christiana Pestalozzy jako uniwersalna odpowiedź na badanie problemu nadużycia prawa*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2020, r. 16, nr 1

49. Daniluk D., *O outsourcingu audytu wewnętrznego*, Gazeta Prawna z 02.09.2009 r.

50. de Koning R., *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlarg ement, Public Management Forum*, SIGMA OECD 1999, nr 5, https://www.academia.edu/202986 7/PIFC_in_the_context_of_European_Union_Enlargement (dostęp: 15.06.2025)

51. Dmowski A., Bogacki S., Wołowiec T., *Procedury systemu kontroli zarządczej w jednostkach sam orządu terytorialnego, International Journal of Legal Studies 2019*, nr 2(6), https://doi.org/10.5604 /01.3001.0013.7413 (dostęp: 15.06.2025)

52. Dobrowolski Z., K. Zając (red.), *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

53. Dobrowolski Z., K. Zając (red.), *Kontrola zarządcza. Metody, techniki, koncepcje*, Warszawa 2022, LEX/el. (dostęp: 03.10.2025)

54. Dolniak P., Kuźma T., Ludwiński A., Wasik K., *3. Kasa bez kasjera*, w: P. Dolniak, T. Kuźma, A. Ludwiński, K. Wasik, Sztuczna inteligencja w wymiarze sprawiedliwości. Między prawem a algorytmami, Warszawa 2024, LEX/el. (dostęp: 15.07.2025)

55. Dolnicki B., *Rozdział 1 Zagadnienia wprowadzające, 1.1.Czynniki służące sprawności działania administracji samorządowej,* w: B. Dolnicki (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Warszawa 2019, LEX/el. (dostęp: 20.06.2025)

56. Dolnicki B., *Rozdział 2 Cele kontroli zarządczej,* w: B. Dolnicki (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Warszawa 2019, LEX/el. (dostęp: 20.06.2025)

57. Domingos C., *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público. (7. Ed.)*. Sao Paulo, SP: Atlas. (cyt. za: A. dos Reis Fonseca, S. Jorge, C. Nascimento, *The Role of internal auditi ng in promoting accountability in Higher Education Institutions*, Brazilian Journal of Public Administration, Mar. - Apr. 2020, 54(2))

58. Dooley D. E., *Nothing New Under the Sun?,* The Internal Auditor, XXII, Summer 1965

59. dos Reis Fonseca A., Jorge S., Nascimento C., *The Role of internal auditing in promoting account ability in Higher Education Institutions*, Brazilian Journal of Public Administration, Mar. - Apr. 2020, 54(2)

60. Dowgiałło P*., Audyt wewnętrzny w administracji - NIK szkoli na Ukrainie*, Kontrola Państwowa 2010, nr 6 (335), Warszawa 2010, https://www.nik.gov.pl/plik/id,2434.pdf (dostęp: 10.06.2025)

61. Drobek P., Komentarz do art. 5, w: E. Bielak- Jomaa, D. Lubasz (red.), *RODO Ogólne rozporządzenie o ochronie danych.* Komentarz, Warszawa 2018

62. Drogalas G., Alampourtsidis S., Koutoupis A., *Value- added approach of internal audit in the Hellenic police*, Corporate Ownership and Control, 2014, t. 11, nr 4, https://doi.org/10.22495/cocv 11i4c7p11 (dostęp: 15.06.2025)

63. Drogalas G., Siopi S., *Risk management and internal audit: Evidence from Greece*, Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions, vol. 7, nr 3, 2017, http://dx.doi.org/10.22495/rgcv7i3 p10 (dostęp: 16.06.2025)

64. Dziurda M., Cudna- Wagner A., w: B. Miąskiewicz, A. Woźniak, M. Dziurda, A. Cudna- Wagner, *Komentarz do niektórych przepisów ustawy o komornikach sądowych*, w: Powództwa przedstawicielskie. Komentarz, Warszawa 2025, art. 21, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

65. El Azhary N., Taouab O., *The Contribution of Internal Audit to the Improvement of Internal Control System*, European Scientific Journal 2018, vol. 14, nr 7, http://dx.doi.org/10.19044/esj.201 8.v14n7p200 (dostęp: 15.06.2025)

66. Fedorowicz M., *An Analysis of EBA Soft Law on the Payment Services Market*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2019, nr 1

67. Fedorowicz M., *Finansowanie wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa Unii Europejskiej*, Europejski Przegląd Sądowy 2022, nr 9

68. Fedorowicz M., *System kontroli wewnętrznej w bankach a instytucja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Studia Prawa Publicznego 2018, nr 3 (23)

69. Fedorowicz Z., *Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1954

70. Fedorowicz Z., *Kontrola i analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw*, Warszawa 1952

71. Fight A., *Measurement and Internal Audit*, Capstone Publishing, Oxford 2002

72. Filipiak B., Dylewski M., *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle badań empirycznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2009, nr 39, t. 2

73. Fleszer D., K. w: Zając (red.), *Kontrola zarządcza jednostek sektora finansów publicznych,* Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 15.10.2025)

74. Fleszer D., *Audyt wewnętrzny i jego rola w zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych,* Finanse Komunalne 2014, nr 5

75. Florczak- Wątor M., w: P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2023, art. 61, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

76. Frydman C., Hilt E., Zhou L. Y., *The Panic of 1907: JP Morgan, Trust Companies, and the Impact of the Financial Crisis, Preliminary Draft*, Boston University, Wellesley College, Federal Reserve Bank of New York, 2012, https://conference.nber.org/confer/2012/MEs12/Frydman_Hilt.pdf (dostęp: 15.06.2025)

77. Gad J.,*Audyt zewnętrzny jako mechanizm nadzoru korporacyjnego*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2016, nr 4 (82), cz. 1

78. Gelbstein E., *IS Audit Basics: Risk- based Audit Planning for Beginners*, ISACA Journal 2017.

79. Gołębiowski G., *Outsourcing audytu wewnętrznego*, Współczesna Ekonomia 2010, nr 2 (14)

80. Gołębiowski G., *Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Rok LXXIII, Zeszyt 3, Warszawa 2011

81. Gołębiowski G., w: H. Dzwonkowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014, art. 68, 69, 272, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

82. Górnicz- Mulcahy A., Lewandowicz- Machnikowska M., *7.2.10. Obowiązek wykonywania poleceń,* w: K. W. Baran, Z. Góral (red.), System Prawa Pracy. Tom XI. Pragmatyki pracownicze, Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

83. Górniok O., *Koncepcja przestępstw gospodarczych w doktrynie niemieckiej a polityka kryminalna*, Państwo i Prawo 1993, z. 1

84. Górniok O., *Przestępczość gospodarcze i jej zwalczanie*, Warszawa 1994

85. Gosk A., *The Development and Prospects of an Internal Audit in Public Finance Sector Units in Poland*, Białystok 2009, https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/2329/1/BSP_5_2009_Gosk.pdf (dostęp: 08.06.2025)

86. Gołębiowska A., Zientarski P.B., *Prawo do dobrej administracji jako prawo podstawowe o randze konstytucyjnej*, w: A. Gołębiowska, P.B. Zientarski (red.), Efektywność działania administracji publicznej w Polsce, Kancelaria Senatu, Warszawa 2016

87. Gómez W., *Assessing PrEP messaging and communication: a review of the qualitative literature, Current Opinion in Psychology 2023*, vol. 51, https://doi.org/10.1016/j.copsyc.2023.101586 (dostęp: 05.06.2025)

88. Grechenig K., Gelter M., *The Transatlantic Divergence in Legal Thought: American Law and Economics vs. German Doctrinalism*, Hastings International and Comparative Law Review 2008, vol. 31

89. Grey O. R., Moussalli S. D., *Forensic accounting and auditing united again: a historical perspective*, Journal of Business Issues 2, 2006

90. Grzegorczyk F., *Dyrektywa 2006/43/WE w sprawie sprawozdań finansowych w kontekście funkcjonowania rynku wewnętrznego UE*, EPS 2011, nr 3

91. Grzegorczyk F., *Uwagi o potrzebie prawidłowego uregulowania komitetu do spraw audytu w prawie polskim*, Przegląd Prawa Handlowego 2010, nr 11

92. Grzegorzewski J., *Kontrola wewnętrzna oparta na ramach COSO jako przedmiot badania audytu wewnętrznego*, Poznań 2024, https://wydawnictwo.ue.poznan.pl/books/978-83-8211-202-3/chapters/1.%20Jakub%20Grzegorzewski%2C%20Kontrola%20wewn%C4%99trzna%20oparta%20na%20ramach%20COSO%20jako%20przedmiot%20badania%2C%20s.%2011-30.pdf (dostęp: 10.06.2025)

93. Grzesiak L., *Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego*, Wydawnictwo Uni wersytetu Łódzkiego, Łódź 2021, https://dspace.uni.lodz.pl:8443/xmlui/bitstream/handle/11089/39771/Grzesiak_Kapital_ludzki.pdf?sequence=1&isAllowed=y (dostęp: 05.06.2025)

94. Gupta P.P., Ray M. R., *The Changing Roles of the Internal Auditor,* Managerial Auditing Journal 1992, Vol. 7, https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eum0000000001770/full/html (dostęp: 10.06.2025)

95. Hackett W., Mobley S. C., *An Auditing Perspective of the Historical Development of Internal Control,* Proceedings of the Diversity Leadership Conference, Florida Agricultural and Mechanical University, University of Kansas, School of Business 1976, https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?filename=0&article=1002&context=dl_proceedings&type=additional (dostęp: 16.06.2025)

96. Halbouni S.S., Obeid N., Garbou A., *The Effect of Internal Audit and Company Performance on Fraud Detection*, International Journal of Auditing and Accounting 2023

97. Hendrysiak H., *Audyt ma ostrzegać kierownika jednostki, co wymaga poprawy*, [w:] Samorząd Terytorialny Kontrola Zarządcza, Opinie, 25.11.2019, https://www.prawo.pl/samorzad/audyt-wspiera-kierownika-przez-zapewnienie-ze-obszar,496062.html (dostęp: 15.06.2025)

98. Herdan A., *Przesłanki i warunki wdrożenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publiczny ch*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni, Bochnia 2005, nr 3

99. Highsmith J., *APM. Agile Project Management*, Warszawa 2005

100. Hołub O., *Część trzecia Porządek prawny Rzeczypospolitej Polskiej*, w: Z. Brodecki (red)., Wolność gospodarcza, Warszawa 2003

101. Hopt K.J., *Porównawcze prawo spółek, Czasopismo Kwartalne Całego Prawa Handlowego*, Upadłościowego oraz Rynku Kapitałowego 2010, nr 1

102. Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2005

103. Jagielski J., *Audyt Wewnętrzny- Miejsce w Systemie Kontroli i Organizacja*, Kontrola Państwowa, Najwyższa Izba Kontroli 2003, nr 3, https://www.nik.gov.pl/plik/id,1704.pdf (dostęp: 10.06.2025)

104. Jagiełłowicz Ł., Pawelec S., *2. Przesłanki komparatystyki oraz metodologia komparatystyczna*, w: P. Hofmański, P. Kruszyński (red.) System Prawa Karnego Procesowego. Tom II. Proces karny - rozwiązania modelowe w ujęciu prawnoporównawczym, Warszawa 2014, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

105. Jagura B., *1.3. Wykształcenie i kompetencje*, w: B. Jagura, B. Makowicz (red.), Systemy zarządza nia zgodnością. Compliance w praktyce, Warszawa 2020, LEX/el. (dostęp: 20.10.2025)

106. Jakubowski J., *Z problematyki metodologicznej badań prawnoporównawczych*, Państwo i Prawo 7/1963

107. Janowicz- Lomott M., Jastrzębska M., *5.3. Zarządzanie ryzykiem a audyt wewnętrzny w jednostce samorządu terytorialnego,* w: M. Janowicz- Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa (red.), Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego, Warszawa 2014, LEX/el. (dostęp: 15.10.2025)

108. Jarosz M., *Władza. Przywileje. Korupcja*, Warszawa 2004

109. Jaskuła A., *Prawnokarna ocena przyjęcia i udzielenia korzyści majątkowej po zaprzestaniu pełnienia funkcji publicznej*, Prokuratura i Prawo 2016, nr 3

110. Jaworska- Dębska B., *6.1.5. Audyt wewnętrzny*, w: P. Korzeniowski, M. Stahl (red.), Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2024, LEX/el. (dostęp: 05.11.2025 r.)

111. Jóźwicki W., *Audyt wewnętrzny w perspektywie a perspektywa audytu wewnętrznego*, z 15 czerwca 2022 r., https://www.gov.pl/web/finanse/audyt-wewnetrzny-w-perspektywie-a-perspektywa-audytu-wewnetrznego (dostęp: 25.06.2025)

112. Jóźwicki W., *Przewidywany sposób i tryb prac nad wdrożeniem nowych Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego w polskim sektorze publicznym*, Ministerstwo Finansów, https://www.gov.pl/web/finanse/przewidywany-sposob-i-tryb-prac-nad-wdrozeniem-nowych-globalnych-standardow-audytu-wewnetrznego-w-polskim-sektorze-publicznymi (dostęp: 10.06.2025)

113. Judkowiak A., Zaleska B., *Wybrane zagadnienia dotyczące ryzyka w audycie wewnętrznym,* Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2009, nr 16

114. Kamedulska A., *Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w świetle naruszenia dyscypliny finansów publicznych,* Finanse Komunalne 2020, nr 3

115. Kamińska A. M., Rutkowska M., *Model 3E a ekoinnowacje,* w: Z. Malara, J. Tutaj (red.) Innowacje a dobrostan społeczeństwa, gospodarki i przedsiębiorstw. Próba pomiaru, Politechnika Wrocławska. Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej 2019, s. 209- 216, https://bibliotekanauki.pl/chapters/1943894.pdf (dostęp: 10.06.2025)

116. Krzemiński M., *Agile*, s*zybciej, łatwiej, dokładniej,* Helion, Gliwice 2014

117. Kappes A., Siemiątkowski T., *Nadzór i kontrola w spółkach handlowych*, Przegląd Prawa Handlowego 2023, nr 9

118. Karmańska A., *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela*, Wydawnictwo Naukowe PWN S.A, Warszawa 2003

119. Karpińska M., *O kwestii niezależności i transparentności w zawodzie biegłego rewidenta*, Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne 2014, nr 16, https://www.repozytorium.uni.wroc.pl/Content/108712/PDF/07_Karpinska_M_O_kwestii_niezale%C5%BCnosci_i_transparentnosci_w_zawodzie_bieglego_rewidenta.pdf (dostęp: 15.06.2025)

120. Kaufmann D., Mastruzzi M., *Governance Matters IV: New Data, New Challenges, The World Bank 2005*, https://www.academia.edu/72790754/1_Governance_Matters_IV_New_Data_New_Challenges.

121. Kędzierski M. A., *Obowiązki i odpowiedzialność oficera AML (AMLO) w instytucji obowiązanej*, cz. 1, Prokuratura i Prawo 2021, nr 5

122. Kędzior A., *Jawność i transparentność postępowania administracyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego, Warszawa 2018, nr 1

123. Kent A.H., *The New Internal Auditing and the Need for Specialized Preparatory Training*, The Accounting Review 1955, Vol. 30, nr 4, (dostęp: 10.06.2025)

124. Kiełczykowska A., *Premier: Aresztowano osoby zaangażowane w akty sabotażu w Polsce na zlecenie Rosji,* https://www.bankier.pl/wiadomosc/Premier-Aresztowano-osoby-zaangazowane-w-akty-sabotazu-w-Polsce-na-zlecenie-Rosji-8749523.html (dostęp: 08.06.2025)

125. Kisilowska H., *Kierunki rozwoju nauki administracji*, w: J. Smarż, S. Fundowicz, P. Świtał (red.), Założenia nauki administracji, Warszawa 2024

126. Kisilowska H., *Multidyscyplinarny charakter współczesnej administracji publicznej*, Studia Praw noustrojowe 2022, nr 57, https://doi.org/10.31648/sp.7893

127. Kiziukiewicz T., *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej*, w: K. Winiarska (red.), Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce, Szczecin 2013

128. Kiziukiewicz T., *Regulacje prawne audytu wewnętrznego w Polsce*, w: T. Kiziukiewicz, Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, Szczecin 2005

129. Kiziukiewicz T., Sawicki K., *Audyt systemu kontroli zarządczej*, w: T. Kiziukiewicz (red.), Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, Warszawa 2012

130. Kiziukiewicz T., Szymańska H., *Relacje między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym*, w: T. Kiziukiewicz (red.), *Vademecum Rachunkowości- Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej,* Warszawa 2013

131. Klepczarek E., *Corporate governance w sektorze bankowym: lekcje z upadku banku Lehman Brothers*, Łódź 2016

132. Kmieciak A., *Efektywna komunikacja - Informowanie o wynikach zadań audytowych*, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=38be197f-5246-4db3-bed1-42dbae0d7ca6&groupId=764034 (dostęp: 10.06.2025)

133. Kolar I., *The Future of the Internal Audit Profession and Its Change Due to the Development of Artificial Intelligence Solutions,* w: J. Dyczkowska (red.), Human versus Machine: Accounting, Auditing and Education in the Era of Artificial Intelligence, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2024, doi:10.15611/2024.58.1.05 (dostęp: 02.10.2025)

134. Kornobis- Romanowska D., w: R. Grzeszczak (red.), *Traktat o Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2023, art. 13

135. Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011

136. Kosikowski C., *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, Państwo i Prawo 2009, nr 12, LEX/el. (dostęp: 05.10.2025)

137. Koszowski M., *Dwadzieścia osiem wykładów ze wstępu do prawoznawstwa*, Wydawnictwo CM, Warszawa 2009

138. Kośmicka M., Odpowiedzialność za naruszenie przepisów PZP, LEX/el. 2023 (dostęp: 06.06.2025)

139. Kotowski A., *Ujęcia interpretacji celowościowej w teorii prawa*, Prokuratura i Prawo 2017, nr 11

140. Kowalewska E., w: Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 175, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

141. Kowalski K., *Polityka antykryzysowa administracji Herberta Hoovera w latach 1929- 1932*, UR Journal of Humanities and Social Sciences 2023, nr 29, https://doi.org/10.15584/johass.2023.4.5 (dostęp: 16.06.2025)

142. Kozielewicz W., *Rozdział XIV Odpowiedzialność dyscyplinarna radców prawnych*, w: Odpowiedzialność dyscyplinarna sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych i notariuszy, Warszawa 2023, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

143. Krak K., *8. Funkcja zapewnienia zgodności antykorupcyjnej*, w: B. Bać (red.), Ochrona sygnalistów i przeciwdziałanie korupcji w praktyce biznesowej, Warszawa 2025, LEX/el. (dostęp: 15.07.2025)

144. Krak K., *Gdzie szukać wzorców*, w: B. Bać (red)., Ochrona sygnalistów i przeciwdziałanie korupcji w praktyce biznesowej, Warszawa, LEX/el 2025

145. Krogstad J., Ridley A. J., Rittenberg L. E., *Where we're going, Internal Auditor*, 10 1999, (cyt. za: P. Bednarek, Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego, w: E. Nowak (red.), Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniami, Wrocław 2009 , http://www.dbc.wroc.pl/Content/18959/Bednarek_Historyczne_uwarunkowania_rozwoju_audytu_wewnetrznego.pdf, dostęp: 16.06.2025)

146. Królikowski J., *Uwagi wspólne dla obu rodzajów postępowań dotyczących zgłoszeń sygnalistów*, w: J. Królikowski, Sygnaliści. Postępowania dotyczące zgłoszeń zewnętrznych oraz zgłoszeń wewnętrznych, Warszawa 2025, LEX/el. (dostęp: 06.06.2025)

147. Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny- teoria i praktyka*, Warszawa 2002

148. Kuc B.R., *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, Warszawa 2007

149. Kuc B.R., *Kontrola- Kontroling- Audyt 3 w 1- podobieństwa i różnice*, Warszawa 2008,

150. Kubik A., *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny - efekt procesu integracji z Unią Europejską oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych,* w: Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej, Konferencja MSWiA, Warszawa 2004

151. Kunysz J., *Skuteczność prawa (zagadnienia wybrane)*, Administracja: Teoria, Dydaktyka, Praktyka 2014, nr 2 (35)

152. Lee G. A., *The oldest European account book: a Florentine bank ledger of 1211*, Nottingham Mediaeval Studies, t. XVI, 1972, (cyt. za: A. Sangster, The Genesis of Double Entry Bookkeeping, The Accounting Review, 2016, https://www.researchgate.net/publication/274136703_The_Genesis_of_Double_Entry_Bookkeeping, dostęp: 08.09.2022)

153. Lee T. A., *The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century*, Journal of Accounting Research, vol. 9, nr 1, 1971, https://doi.org/10.2307/2490208 (dostęp: 15.06.2025)

154. Lee T. H., Ali A. M., *The evolution of auditing: An analysis of the historical development*, Journal of Modern Accounting and Auditing, vol. 4, nr 12 (Serial No. 43), Dec. 2008, https://www.researchgate.net/publication/339251518_The_evolution_of_auditing_An_analysis_of_the_historical_development (dostęp: 15.06.2025)

155. Lipiec L., w: *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2008, LEX/el. (dostęp: 15.07.2025)

156. Lipiec- Warzecha L., w: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, art. 68, 272, LEX/el. (dostęp: 15.10.2025)

157. Lisiecka K., *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza*. Seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli 5 grudnia 2012 r.

158. Lisiecka K., *Audyt wewnętrzny instrumentem wspomagającym zarządzanie organizacją w sektor ze publicznym*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2013 http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-960e2123-1157-4dea-a3e6-9404aeeb2ee2/c/4_K.Lisiecka_Audyt_wewnetrzny_instrumentem_wspomagajacym.pdf (dostęp: 10.06.2025)

159. Lisiński M., *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, red. M. Lisińskiego, Warszawa 2011

160. Littleton A. C., *Accounting evolution to 1900*. American Institute Publishing Co, New York 1933. (cyt. za: A. Sangster, The Genesis of Double Entry Bookkeeping, The Accounting Review 2016, https://www.researchgate.net/publication/274136703_The_Genesis_of_Double_Entry_Bookkeeping, dostęp: 08.09.2022)

161. Littleton A. C., *Final Thoughts on Accounting: a Collection of Unpublished Essays (Studies in the Development of Accounting Thought, Vol. 20)*, Emerald Group Publishing Limited, Leeds, https://doi.org/10.1108/S1479-350420160000020006 (dostęp: 10.06.2025)

162. Lotko A., Luft R., *Analiza związku wizerunku marki samochodu osobowego z lojalnością klientów z wykorzystaniem modelowania równań strukturalnych*, Marketing i Rynek 2019, nr 6, http://dx.doi.org/10.33226/1231-7853.2019.6.3 (dostęp: 06.06.2025)

163. Łagodzki P., *Audyt wewnętrzny. Wybrane zagadnienia*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 32, Szczecin 2011

164. Ma, Yushen, *Full Coverage of Internal Audit Based on Value Chain Analysis*, Journal of Finance and Accounting 2021, nr 9(6), https://doi.org/10.11648/j.jfa.20210906.13

165. Majchrzak I., B. Nadolna B., *Rachunkowość w planowaniu i rozliczaniu projektów*, Warszawa 2019, LEX/el. (dostęp: 11.11.2025)

166. Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *6. Audyt wewnętrzny*, w: E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg (red.), Finanse publiczne w Polsce, LexisNexis, Warszawa 2006

167. Małecka- Łyszczek M., *Rozdział 6 Odpowiedzialność za prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej, 6.1. Podmioty odpowiedzialne*, w: B. Dolnicki (red.), Kontrola zarządcza w jednostka ch samorządu terytorialnego, Warszawa 2019, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

168. Mandal A., Amilan S., *Preventing financial statement fraud in the corporate sector: insights from auditors*, Journal of Financial Reporting and Accounting 2025, vol. 23, issue 1, https://doi.org/10.1108/JFRA-02-2023-0101

169. Mańko R., *Wokół problematyki dyskrecjonalności*, Przegląd Prawa Publicznego 2019, nr 5

170. Mariański M, *Challenges and Problems of Local Government Finances in the Light of the French Cour des Comptes Reports as a Guide for the Polish Legislature* w: P. Mrkývka, J. Gliniecka, E. Tomášková, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan (red.), The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy. Conference Proceedings, Masaryk University, Faculty of Law, Brno 2018

171. Mariański M, *The potential role of soft law rules and the French concept of regulations with the force of law (ordonnance) in achieving sustainable development goals*, Studia Prawnoustrojowe 2023, nr 66

172. Marciniak J., Formalizacja działań w ramach ISO w: Regulaminy i procedury w firmie, Warszawa 2022, LEX/el. (05.11.2025)

173. Martinelli A., *The origination and evolution of double entry bookkeeping to 1440*. Ph.D. Dissertation. North Texas State University 1974. (cyt. za: A. Sangster, The Genesis of Double Entry Bookkeeping, The Accounting Review 2016, https://www.researchgate.net/publication/274136703_The_Genesis_of_Double_Entry_Bookkeeping, dostęp: 08.09.2022)

174. Mashal R., *Internal Audit Roles in Risk Management from Risk Management Perspective: New Vision*, 2012 https://doi.org/10.13140/2.1.3402.3366 (dostęp: 10.06.2025)

175. Masiukiewicz P., *Nadużycia w działalności przedsiębiorstw. Aspekty międzynarodowe*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas Zarządzanie 2015, t. 16, nr 4

176. Matthews D.,*A history of auditing: the changing audit process in Britain from the nineteenth century to the present day*, w: Routledge New Works in Accounting History, Taylor & Francis Group, London- New York 2006, https://archive.org/details/historyofauditin0000matt (dostęp: 15.06.2025)

177. Mazur S., *2.3. Kultywowanie etosu służby publicznej w administracji weberowskiej*, w: S. Płażek, M. Stec (red.), Służba publiczna. Stan obecny, wyzwania i oczekiwania, Warszawa 2013

178. Mazur Z., Szczęsna A., Weber A., *Zrównoważony ład korporacyjny (sustainable corporate governance) - kierunek ewolucji polskiego prawa spółek?*, Przegląd Prawa Handlowego 2022, nr 6

179. Mazurek A., Piołunowicz M., *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce*, 2008, http://www.for.org.pl/upload/File/raporty/Raport_o_audycie_wewnetrznym_FINAL.pdf (dostęp: 15.06.2025)

180. McNamee D., McNamee T., *The transformation of internal auditing, Managerial Auditing Journal*, vol. 10, nr 2, 1995, https://doi.org/10.1108/02686909510079639 (dostęp: 15.06.2025)

181. Mead J., Werhane P. H., *Cynthia Cooper and WorldCom (A) (Case No. UVA- E- 0279)*. Charlottesville, VA 2005.Darden School of Business, http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.908776 (dostęp: 15.06.2025)

182. Meigs W.B., Whittington O.R., Meigs R.F., *Principles of Auditing, Irwin Series in Quantitative Analysis for Business*. Willard J. Graham series in accounting, R.D. Irwin, Boston 1989

183. Michałek J., Pachucki M., *Wsparcie procesów automatyzacji, robotyzacji regulacjami pomocy publicznej*. Wnioski de lege ferenda, IKAR 2023, nr 5

184. Michalczuk G., *Art. 273 Standardy audytu wewnętrznego*, w: J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), Finanse publiczne. Komentarz, Warszawa 2024, art. 273, LEX/el. (dostęp: 03.10.2025)

185. Michalczuk G., w: J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz,* Warszawa 2024, art. 272, 283, 286, 289, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

186. Mielczarek J., *Jak zatrudnić audytora w JST*, Warszawa 2019, LEX/el. (dostęp: 25.10.2025)

187. Mielczarek J., *Skuteczna kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, Samorząd Terytorialny 2020, nr 12

188. Mik C., *Metodologia implementacji europejskiego prawa wspólnotowego w krajowych porządkach prawnych,* w: C. Mik (red.), Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, Toruń 1998

189. Mikos- Sitek A., *Pojęcie audytu,* w: A. Mikos- Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, wyd. 16, Warszawa 2025, art. 272, LEX/el. (dostęp: 15.10.2025)

190. Milicevic V., *Trybunał Obrachunkowy, Noty tematyczne o Unii Europejskiej*, 03 2025, Parlament Europejski, https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pl/sheet/14/trybunal-obrachunkowy (dostęp: 10.06.2025)

191. Milewska- Zawada A., *Zarządzanie ryzykiem w audycie wewnętrznym - wybrane zagadnienia*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie 2017, t. 25

192. Misiąg W. (red.), *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, w: Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, wyd. 3, 2019, art. 1, Legalis (dostęp: 25.10.2025)

193. Mituś A., *Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej*, w: M. Ćwiklicki (red.), Kontrola Zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego, Kraków 2015

194. Moczydłowska W., *Audyt wewnętrzny jest coraz powszechniejszy*, Gazeta Prawna 2006, nr 1 (cyt. za: M. Lisiński, Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji, Warszawa 2011

195. Molnar C., *Interpretable Machine Learning: A Guide for Making Black Box Models Explainable* (3rd ed.), 2025, https://christophm.github.io/interpretable-ml-book

196. Moszyński M., Stocka A., *Kryzys finansowy w Stanach Zjednoczonych a model nadzoru nad ryn kiem finansowym*, Acta Universitatis Nicolai Copernici. Ekonomia 2008, nr 38, https://doi.org/10.12775/AUNC_ECON.2008.012 (dostęp: 16.06.2025)

197. Możdżeń-Marcinkowski M., *4. Uzasadnienie „nieempirycznego" przedmiotu pracy w kontekście przedmiotu nauk prawnych,* w: J. Ołówek (red.), Sygnalizowanie naruszeń prawa w administracji publicznej. Studium prawne, Warszawa 2024, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

198. Możdżeń- Marcinkowski M., *Rozdział IX, Kontrola administracji publicznej,* w: Wstęp do prawa administracyjnego ogólnego, Warszawa 2023, LEX/el. (dostęp: 05.10.2025)

199. Muller A.C., Guido S., *Machine learning, Python i data science. Wprowadzenie*, przeł. M. Sternik, Gliwice 2021, Helion S.A.

200. Muszalski W., Godlewska- Bujok B., w: W. Muszalski, K. Walczak (red.), *Kodeks pracy. Komentarz,* wyd. 14, 2024, art. 22, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

201. Münnich M., *Rozdział VI Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych,* w: P. Smoleń (red.), Prawo finansów publicznych, Warszawa 2025.

202. Nagórek M., Kosicki T., *Zmiana planu audytu wewnętrznego bez pisemnego ustalenia pomiędzy audytorem a kierownikiem JST,* Warszawa 2019, LEX/el. (dostęp: 25.10.2025)

203. Nalazek A., *3. Modele kształtowania systemu compliance,* w: A. Nalazek, A. Piskorz-Szpytka, Compliance w spółkach publicznych. Praktyczny przewodnik, Warszawa 2023, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

204. Nalazek A., *Część ogólna I Zasady utworzenia i utrzymywania skutecznie funkcjonującego systemu compliance,* w: A. Nalazek, A. Piskorz- Szpytka, Compliance w spółkach publicznych. Praktyczny przewodnik, Warszawa 2023, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

205. Niemiec R., *Rozdział II Pojęcie Kontroli - Sektor Publiczny,* w: L. Śpiewak (red.), Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Zadania skarbnika i głównego księgowego, Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

206. Nilsen P. O., *Norwegian Local Government - System of Internal Supervision and Control and External Audit*, Finanse Komunalne 2018, nr 1-2

207. Nowak T. D., w: A. Melezini, K. Teszner (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz,* Warszawa 2024, art. 88, LEX/el. (dostęp: 15.06.2025)

208. Nowakowski M., Waliszewski K., *Sztuczna inteligencja w problematyce modeli oceny ryzyka w instytucjach finansowych z perspektywy prawno-regulacyjnej*, Finanse i Prawo Finansowe 2022, nr 1

209. Nowikowska M., *Zasada rozliczalności i przejrzystości - rozwiązania w zakresie niezależnego audytu w świetle postanowień aktu o usługach cyfrowych*, Europejski Przegląd Sądowy 2025, nr 3

210. Obczyński R., *Art. 34. Zakres środków bezpieczeństwa finansowego* w: Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Komentarz, red. W. Kapica, Warszawa 2020, LEX/el., (dostęp: 05.11.2025)

211. Ofiarski Z., w: A. Borodo, W. Bożek, M. Cilak, K. Czarnecki, K. Kopyściańska, E. Kowalewska, P. Lenio, P. Majka, P. Mańczyk, W. Miemiec, M. Ofiarska, P. Pest, K. Sawicka, M. Stawiński, R. Sura, K. Święch- Kujawska, J. Wantoch- Rekowski, P. Zawadzka, Z. Ofiarski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz,* Warszawa 2021, art. 71, 272, 286, LEX/el. (dostęp: 15.06.2025)

212. Ogórek C., *Globalne standardy audytu wewnętrznego. Nowa jakość w sektorze finansów publicznych,* Kontrola Państwowa 2024, nr 4, https://www.nik.gov.pl/plik/id,29778.pdf (dostęp: 04.06.2025)

213. Ogórek C., *Projekt nowych standardów audytu wewnętrznego. Potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych*, Kontrola Państwowa 2023, nr 5, https://www.nik.gov.pl/plik/id,28506.pdf (dostęp: 08.06.2025)

214. Oh P. B., *Gatekeeping, Journal of Corporation Law*, 2004 vol. 29, https://ssrn.com/abstract=601361 (dostęp: 15.06.2025)

215. Opałek K., Wróblewski J., *Zagadnienia teorii prawa*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969

216. Opioła L., Skica T., w: W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, wyd. 3, 2019, art. 272, Nb 6, art. 280, Nb 4, Legalis (dostęp: 01.11.2025)

217. Osajda K., *Pozorność czynności prawnej a ważność czynności prawnej ukrytej*, Przegląd Prawa Handlowego 2012, nr 4

218. Osmańska M., w: A. Mikos- Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 16, 2025, art. 2, Legalis (dostęp: 02.10.2025)

219. Paczuła C., *Audyt wewnętrzny w świetle polskiej literatury i badań*, Rachunkowość - Audytor 2004, nr 4 (11)

220. Paczuła Cz., *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Warszawa 1998,

221. Parker S., Johnson L. A., *The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth Century*, The Accounting Historians Journal, vol. 44, nr 2, December 2017, (dostęp: 15.06.2025)

222. Patterson R., *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości po polsku i angielsku,* tłum E. Kieres, Warszawa 2002

223. Pepłowska K., *Biurowość w czasach pandemii*. Wpływ pandemii COVID- 19 na informatyzację biurowości w jednostkach administracji samorządowej, Archeion 2021, nr 122

224. Piecha J., Jagielski J., D. *Kontrola wewnętrzna sensu stricto*, w: J. Jagielski, M. Wierzbowski (red.), Prawo administracyjne, Warszawa 2025, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

225. Pietrzyk M., w: P. Rylski, A. Olaś (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, wyd. 4, 2025, art. 7592, Legalis (dostęp: 02.10.2025)

226. Pinior P., *Duty of loyalty and due care of the board member under Polish law*, Review of European and Comparative Law 2022, nr 4

227. Piołunowicz M., *Nowe Standardy Audytu Wewnętrznego*, z 2023 r., https://piu.org.pl/wp-content/uploads/2023/12/Seminarium%20audytowe%202023%20-%20Nowe%20standardy%20audytu%20wewn%C4%99trznego.pdf (dostęp: 10.06.2025)

228. Piotrowska A., *4. Finanse zrównoważone*, w: T. Długosz, K. Oplustil (red.), Publiczne prawo gospodarcze, Warszawa 2023, LEX/el. (dostęp: 10.06.2025)

229. Piotrowska K., *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu działów badawczo- rozwojowych,* Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 864, Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia 2015, nr 76

230. Płoskonka J., *Rzetelność i sprawność działań instytucji publicznych*, Kontrola Państwowa 2013, nr 1

231. Poniatowicz M., *2. Specyfika i etapy procesu zarządzania ryzykiem w sektorze publicznym*, w: M. Poniatowicz, D. Perło, J. M. Salachna, Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego, Warszawa 2010, LEX/el. (dostęp: 20.06.2025)

232. Presnarowicz S., w: J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz,* Warszawa 2024, art. 33, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

233. Prokopowicz D., Wolańczyk A., *Istota i funkcje audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, 2018, https://www.researchgate.net/publication/327498873_Istota_i_funkcje_audytu_wewnetrznego_i_kontroli_zarzadczej_w_jednostkach_sektora_finansow_publicznych (dostęp: 15.06.2025)

234. Przybylska J., *Ewolucja audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce - ocena wybranych zmian*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu 2011, nr 200, Poznań 2011

235. Przybylska J., Kańduła S., Bogucka I. (red.), *Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją*, Poznań 2024

236. Przybylska J., Trebecki W., Rydzak W., *Skuteczna komunikacja w audycie wewnętrznym - podsumowanie badań,* Poznań 2020, https://www.researchgate.net/publication/348010006_Skuteczna_komunikacja_w_audycie_wewnetrznym_-_podsumowanie_badan (dostęp: 08.12.2024)

237. Radwan A., Regucki T., *The possibilities for and barriers to sustainable companies in Polish Company Law*, International and Comparative Corporate Law Journal 2015, nr 11(1)

238. Ramamoorti S., *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida 2003, 1, https://ecommons.udayton.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1028&context=books (dostęp: 16.06.2025)

239. Ratliff R.L., Reding K.F., *Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002

240. Rodewald- Fila D., Istota niezależności audytora, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 59 (115), Warszawa 2010, https://ztr.skwp.pl/api/files/view/149382.pdf (dostęp: 10.06.2025)

241. Rogoziński D., *Ryzyko prawne*, w: P. Ambroży (red.), Rekomendacja U dotycząca dobrych praktyk w zakresie bancassurance. *Komentarz, II. Zarządzanie ryzykami związanymi z działalnością w obszarze bancassurance, Rekomendacja 2*, Warszawa 2024, Załącznik @1, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

242. Romanowski M., Rec.: B. Makowicz, *Compliance w przedsiębiorstwie*, Warszawa 2011, PPH 2012, nr 8

243. Rosiek I., *1.1.4. Model publicznej wewnętrznej kontroli finansowej*, w: J. Tworek (red.), Kontrola zarządcza w rachunkowości budżetowej. Planowanie i zarządzanie ryzykiem, Warszawa 2022, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

244. Rosiek I., *Od publicznej wewnętrznej kontroli finansowej do publicznej kontroli wewnętrznej*, w: J. Tworek (red.), Kontrola zarządcza w rachunkowości budżetowej. Planowanie i zarządzanie ryzykiem, Wolters Kluwer, Warszawa 2022

245. Rosiak N., Kapica W., *2.3. Compliance jako element systemu kontroli wewnętrznej czy element zarządzania ryzykiem,* w: J. Majcher, A. Otto (red.), Compliance. Przewodnik praktyczny, Warszawa 2024, LEX/el. (dostęp: 02.12.2024)

246. Rozmaryn S., *Z teorii badań i prac prawno-porównawczych*, Państwo i Prawo 1966, z. 3

247. Rudzki R., *5. Funkcja kontroli odpowiedzialna za zarządzanie ryzykiem związanym z ICT,* w: B. Bacia (red.), Praktyczne wdrożenie Rozporządzenia DORA, Warszawa 2025, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

248. Rutkowska E., w: D. Tokarczyk, E. Rutkowska, *Ustawa o ochronie sygnalistów. Komentarz,* Warszawa 2024, art. 51, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

249. Rzymowski J., *Definicja prawnicza sztucznej inteligencji na podstawie rozporządzenia PE i Rady* (UE) 2024/1689 w sprawie sztucznej inteligencji, PPP 2024, nr 11

250. Sakowska- Baryła M., *2.2.4. Informacja publiczna a ochrona procesu decyzyjnego (materiały robocze, dokumenty wewnętrzne)* w: Dostęp do informacji publicznej a ochrona danych osobowy ch, Gdańsk 2014, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

251. Salachna J. M., w: M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 68, 69, 70, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

252. Sangster A., *The Genesis of Double Entry Bookkeeping,* The Accounting Review 2016, https://w ww.researchgate.net/publication/274136703_The_Genesis_of_Double_Entry_Bookkeeping (dostęp: 08.09.2022)

253. Sartori G., *Constitutionalism: A Preliminary Discussion, The American Political*, Science Revie w 1962, vol. LVI, nr 4

254. Saunders E.J., *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Częstochowa 2003

255. Saunders E.J., *Kontrola wewnętrzna w bankowości*, Warszawa 1996

256. Sawicki K., *Relacje między kontrolą wewnętrzną*, Audytem wewnętrznym, kontrolą zarządczą i rewizją finansową, Szczecin 2013

257. Sierakowski B., 3.4. *Metoda empiryczna (badania aktowe)*, w: Zobowiązania masy upadłości, Warszawa 2023, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

258. Silverman M., *Compliance Management for Public*, Private, and Nonprofit Organizations, McGraw Hill, New York 2008

259. Skoczylas- Tworek A., *Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej organizacji na podstawie modelu COSO III*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2013, nr 174, https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/_migrated/content_uploads/2 8_A.Skoczylas-Tworek_Monitorowanie_systemu....pdf (dostęp: 10.06.2025)

260. Skoczylas- Tworek A., *Polski system publicznej kontroli wewnętrznej i audytu na tle krajów Unii Europejskiej- problemy i wyzwania*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica 2013, nr 279, https://dspace.uni.lodz.pl/xmlui/bitstream/handle/11089/5500/04-skoczylas.pdf?sequence=1 (dostęp: 04.02.2025)

261. Skoczek- Spychała M., *Audyt wewnętrzny a maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu 2012, nr 248, Poznań 2012

262. Słapczyński T., *4. Wartości wolnorynkowe w prawie administracyjnym* w: P. Dobosz, A. Puczko (red.) Relacje pomiędzy sferą zewnętrzną i sferą wewnętrzną działań administracji publicznej, Warszawa 2023.

263. Słomczyńska A., *Analysis of selected economic and legal aspects of individual and Corporate liability in the context of threatened corporate sanctions and used economic models on the basis of the Lehman Brothers bank case study*, w: M. Mazur (red.), Współczesne trendy w zarządzaniu, https://bibliografia.bg.szczecin.pl/Works/Details/31590 (dostęp: 04.06.2025)

264. Słomczyńska A., *Definitions of Internal Audit Functioning in Poland and in the World*, w: E. Csatlós (red.), Recent Challenges of Public Administration 4 Papers presented at the conference of 4th Contemporary Issues of Public Administration, https://bibliografia.bg.szczecin. pl/Works/Details/32454 (dostęp: 05.06.2025)

265. Słomczyńska A., *Prawne i ekonomiczne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego podczas COVID- 19*, w: J. Korpysa, P. Niedźwiedzka- Rystwej (red.), Młodzi naukowcy 2.0, t. I, Szczecin 2021, https://bibliografia.bg.szczecin.pl/Works/Details/2855 (dostęp: 07.07.2025)

266. Słomczyńska A., *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID- 19*, w: Cz. Martysz (red.), Skuteczność w prawie administracyjnym, Wolters Kluwer, Warszawa 2022

267. Smoleń P., *Rozdział XIV. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,* w: P. Smoleń (red.), Prawo finansów publicznych, Warszawa 2025, LEX/el. (dostęp: 15.11.2025)

268. Soltani B., *Auditing, An International Approach, The International Journal of Accounting,* Elsevier, June 2007, vol. 44(2)

269. Sołtys A., *Odpowiedzialność człowieka w etyce prawa naturalnego*, Humanities and Social Sciences 2017, t. 24, nr 3, https://doi.org/10.7862/rz.2017.hss.57 (dostęp: 16.06.2025)

270. Sołtyk P., *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego - zagadnienia ogólne*, Finanse Komunalne 2007, nr 11

271. Sołtyk P., Komisja rewizyjna jako element kontroli wewnętrznej w samorządzie terytorialnym, Samorząd Terytorialny 2018, nr 5

272. Sołtyk P., *Problematyka oceny działalności audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle postulatów standardów zawodowych*, Finanse Komunalne 2017, nr 12

273. Sołtyk P., *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia, Szczecin 2017, nr 87, https://bazekon.uek.krakow.pl/rekord/171486185 (dostęp: 08.06.2025)

274. Sołtyk P., *Założenia organizacyjne audytu wewnętrznego ksiąg rachunkowych jednostki samorządu terytorialnego*, Finanse Komunalne 2015, nr 6

275. Sołtyk P., *Zarządzanie ryzykiem jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego*, Finanse Komunalne 2009, nr 3

276. Somani A., Horsch A., Prasad D.K., *Interpretability in Deep Learning*, Cham 2023, https://doi.org/10.1007/978-3-031-20639-9

277. Sojka K., *Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2017, nr 3, cz. 1, Szczecin

278. Sójka T., *Prawo rynku kapitałowego. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, Nb 3.1, LEX/el. (dostęp: 15.07.2025)

279. Sójka- Zielińska K., *145. Kształtowanie się systematyki prawa nowożytnego*, w: Historia prawa, Warszawa 2022, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

280. Sójka- Zielińska K., *146. Odmienność systemu prawnego w Anglii*, w: Historia prawa, Warszawa 2022

281. Sokal P., *Ustawa o zarządzaniu kryzysowym. Komentarz*, Warszawa 2022, art. 17, LEX/el. (dostęp: 20.06.2025)

282. Sołtysiński S., *Ład korporacyjny w świetle lekcji kryzysu,* Kwartalnik Prawa Prywatnego 2011 nr 1,

283. Sorgatz I., *Interne Revision in Behörden - Ein praxisbezogener Überblick*, Behörden Spiegel, Bonn 2021, https://www.behoerden-spiegel.de/wp-content/uploads/2021/06/InterneRevision2021.pdf (dostęp: 04.06.2025)

284. Sprague O. M. W., *A History of Crises Under the National Banking System*, w: Publications of the National Monetary Commission, Washington, DC: Government Printing Office, 1910, https://archive.org/details/historyofcrisesu00spra/page/236/mode/2up

285. Staaby A., Hansen K., Gronli T.M., *Automation of Routine Work: a Case Study of Employees' Experiences of Work Meaningfulness,* Proceedings of the 54th Hawaii International Conference on System Sciences, Oslo 2021, https://doi.org/10.24251/HICSS.2021.018 (dostęp: 10.06.2025)

286. Stefanicki R., *Good governance w administracji publicznej*, Prokuratura i Prawo 2024, nr 7-8

287. Stępniewski J., *Audyt i diagnostyka firmy*, Wrocław 2001

288. Strand Norman C., Rose A. M., Rose J. M., *Internal audit reporting lines, fraud risk decompositi on, and assessments of fraud risk*, Accounting, Organizations and Society 2010, vol. 35, Issue 5, https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.12.003 (dostęp: 06.06.2024)

289. Stręk T., w: K.W. Baran (red.), *Ustawa o Państwowej Inspekcji Pracy. Komentarz*, Warszawa 2025, art. 18, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

290. Sutherland E.H., *White- collar- crime*, New York 1949, New York: The Dryden Press, 1949. Social Forces, v. 28, Issue 2, December 1949

291. Szczepankiewicz E. I., *Wpływ standardów światowych na kształt standardów kontroli finansowej w polskim sektorze publicznym,* Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego 2009, nr 16, http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/sip/sip16-2009/SiP-16-317.pdf (dostęp: 10.06.2025)

292. Szczepankiewicz E.I., *Zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego według standardów zachodnich*, Monitor Rachunkowości i Finansów 2005, nr 1

293. Szczupaczyński J., *W poszukiwaniu nowego modelu współzarządzania - dylematy koncepcji wartości publicznej,* Studia Politologiczne, Warszawa 2020, nr 55

294. Szulin P., *4.2. Kontrola to czy audyt?, w: Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring - kontrola - audyt*, Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 25.10.2025)

295. Szulin P., *Rozdział l Dwa poziomy kontroli zarządczej,* w: Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring - kontrola - audyt, Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 03.10.2025)

296. Szulin P., *Rozdział 5 Przydatne Narzędzia,* w: Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring - kontrola - audyt, Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

297. Szafran J., *Przestrzeganie kodeksu etyki audytora wewnętrznego w świetle badań ankietowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 72, Szczecin 2014

298. Świderski K., *Polecenie w administracji publicznej. Wybrane problemy*, Studia Prawa Publicznego 2023, nr 2

299. Szymańska H., *Ogólne zagadnienia audytu*, w: T. Kiziukiewicz (red.), Vademecum Rachunkowości- Audyt Wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej, Warszawa 2010,

300. C. Jolls, C. R. Sunstein, R. Thaler, *A Behavioral Approach to Law and Economics*, Harvard Law School John M. Olin Center for Law, Economics and Business Discussion Paper Series 1998, vol. 50

301. Tatoj M., *Polityka w zakresie audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych a wspomaganie zarządzania w kształtowaniu wyników jednostek*, Katowice 2014.

302. ten Berge T., van Hezewijk R., *Procedural and declarative knowledge: an evolutionary perspective*, Theory and Psychology 1999, nr 9 (5), https://doi.org/10.1177/0959354399095002

303. The European Commission's High Level Expert Group on Artificial Intelligence, *A Definition of Al: Main capabilities and scientific disciplines*, *Definition developed for the purpose of the deliverables of the High-Level Expert Group on Al*, Brussels,18 December 2018

304. The Institute of Internal Auditing, Statements of responsibilities of the Internal Auditors, The Accounting Review 1955, Vol. 30., No. 1

305. Tkaczyk E., *Samorząd zawodowy w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Przegląd Sejmowy 2011 nr 6

306. Tubek B., *Audyt wewnętrzny jako narzędzie doskonalenia budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Finanse Komunalne 2021, nr 6

307. Tymczyszyn P., Wajda D., w: A. Mikos-Sitek, P. Zapadka (red.), *Prawo bankowe. Komentarz*, Warszawa 2022, art. 22(aa), LEX/el. (dostęp: 15.06.2025)

308. Valpy F. E. J., *An Etymological Dictionary of the Latin Language*, Trinity College, Cambridge, London 1828, https://archive.org/details/etymologicaldict00valp/page/384/mode/2up (dostęp: 15.06.2025)

309. Vinten G., *The topic of whistleblowing, Bachelor of Philosophy Thesis*, The Open University 1994, https://oro.open.ac.uk/64357/1/27919365.pdf (dostęp: 08.06.2025)

310. Vinten G., *Whistleblowing internal auditors - a contradiction in terms?,* The Open University, 1994, ProQuest LLC, 2020, https://oro.open.ac.uk/64357/1/27919365.pdf (dostęp: 10.06.2025)

311. Voss G., *Rola i zadania audytu wewnętrznego w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Badania, Uniwersytet Technologiczno- Przyrodniczy w Bydgoszczy 2015, nr 12, Radom 2015, https://bibliotekanauki.pl/articles/249989.pdf (dostęp: 15.06.2025)

312. Walenia A., *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego - uwagi o ich wdrażaniu w jednostkach samorządu terytorialnego*, Acta Universitatis Lodziensis Folia Oecono mica, Łódź 2021, nr 4(355), https://doi.org/10.18778/0208-6018.355.04.

313. Walendzik G., Wilkosz K., *Nieefektywny audyt wewnętrzny. Działaność samorządu terytorialnego,* Kontrola Państwowa nr 5, Naczelna Izba Kontroli wrzesień-październik 2020,

314. Warchoł I., *2. Podstawowe wzorce kontroli,* w: J. Smarż, S. Fundowicz, P. Świtał (red.), Założenia nauki administracji, Warszawa 2024, LEX/el. (dostęp: 02.12.2024)

315. Wawer- Bernat J., *Przebieg realizacji czynności audytowych w jednostkach administracji rządowej,* Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia 2017, nr 3 (87), cz. 1, Szczecin, https://doi.org/10.18276/frfu.2017.87/1-11.

316. Weber- Elżanowska A.M., *Postulat zrównoważonego wzrostu gospodarczego jako wyzwanie dla polskiego prawa handlowego,* w: M. Dumkiewicz, K. Kopaczyńska-Pieczniak, J. Szczotka (red.), Sto lat polskiego prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Andrzejowi Kidybie, t. 1, Warszawa 2020,

317. Wensierski P., *Poszerzenie Unii Europejskiej. Proces akcesji Polski*, Słupskie Studia Historyczne 2003, nr 10, https://ssh.upsl.edu.pl/images/NR10/13_-_Piotr_Wensierski.pdf (dostęp: 10.06.2025)

318. Wierzbicki J., Art. 280, *Zasada podległości*, w: A. Mikos- Sitek (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, wyd. 16, 2025, art. 280, LEX/el. (dostęp: 20.10.2025)

319. Wierzbicki J., w: A. Mikos- Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 16, Warszawa 2025, art. 272, Legalis (dostęp: 30.10.2025)

320. Winiarska K., *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej*, w: K. Winiarska (red.), Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce, Szczecin 2013,

321. Winiarska K., *Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia 2017, nr 3 (87), cz. 1, Szczecin, https://doi.org/10.18276/frfu.2017.87/1-11 (dostęp: 10.06.2025)

322. Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Warszawa 2005

323. Winiarz M., *Komentarz do art.31 u.o.n.d.f.p.*, w: W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, Warszawa 2019, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

324. Winiarz M., *Problem efektywności gospodarowania finansami samorządowymi a zamówienia publiczne*, Finanse Komunalne 2014, nr 12

325. Witalec W., *Złamanie zasad kontroli zarządczej wpływa na odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Finanse Komunalne 2012, nr 4, https://www.prawo.pl/samorzad/zlamanie-zasad-kontroli-zarzadczej-wplywa-na-odpowiedzialnosc-za,84063.html (dostęp: 10.10.2025)

326. Wojciechowski R., *Komentarz do ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu*, w: P. Zapadka (red.), Prawo obrotu pieniężnego. Komentarz, Warszawa 2023, art. 8, LEX/el. (dostęp: 10.06.2025)

327. Wojtysiak- Kotlarski M., Gurbała M., *Audyt wewnętrzny a wartość przedsiębiorstwa*, Gazeta SGH 2005, nr 210, Warszawa 2005

328. Wojtczak- Samoraj D., *Soft law i mechanizmy nielegislacyjne jako instrumenty integracji rynku usług bankowych Unii Europejskiej*, Monitor Prawa Bankowego 2012, nr 1, LEX/el. (dostęp: 10.12.2025)

329. Wolski M., *2. Standardy monitorowania i oceny oraz ich realizacja względem zamówień publicznych*, w: Kontrola zarządcza w obszarze zamówień publicznych, Warszawa 2020, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

330. Wołoszczuk B. M., *Organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego,* w: J. Przybylska, S. Kańduła, I. Bogucka (red.), *Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją,* Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2024, https://doi.org/10.18559/978-83-8211-203-0

331. Woltanowski P., w: J. M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz,* Warszawa 2024, art. 175, LEX/el. (dostęp: 15.10.2025)

332. Wójtowicz-Dawid A., *1.3. Pojęcie audytu,* w: J. Ołówek (red.), Monitoring, kontrola i audyt wykorzystywania środków Unii Europejskiej, Wolters Kluwer, Warszawa 2020

333. Wójtowicz- Dawid A., L. Śpiewak (red.), Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych w praktyce, Warszawa 2021, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

334. Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawodawstwa*, Wyd. III, Poznań 2005,

335. Wronkowska S., Ziembiński Z., *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001

336. Wycisk U., *Problemy kontroli wewnętrznej w samorządzie terytorialnym w świetle wyników kontroli*, Finanse Komunalne 2009, nr 10

337. A. Zalcewicz, *An Analysis of EBA Soft Law on the Payment Services Market*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2019, nr 1

338. A. Zalcewicz, *Polskie i unijne tendencje regulacyjne po transformacji ustrojowej w Polsce a rola banków spółdzielczych na współczesnym rynku finansowym – przyczynek do dyskusji*, w: I. Mirek, T. Nowak (red.), Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i Europejskie Prawo Podatkowe, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013

339. Zalewski D., w: A. Mikos- Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 16, Warszawa 2025, art. 68, Legalis (dostęp: 10.10.2025)

340. Zawadzka-Pąk U. K., *3.3. Część sprawnościowa w budżecie zadaniowym*, w: U. K. Zawadzka-Pąk, G. Michalczuk, J. M. Salachna (red.), *Usprawnianie zarządzania w samorządzie terytorialnym poprzez budżet. Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego do budżetu efektów,* Warszawa 2017, LEX/el. (dostęp: 15.07.2025)

341. Zawadzka- Pąk U. K., *Rozdział 1 Ustalenia Terminologiczne i Metodologiczne*, w: U. K. Zawadzka- Pąk, G. Michalczuk, J. M. Salachna, Usprawnianie zarządzania w samorządzie terytorialnym poprzez budżet. Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego do budżetu efektów, Warszawa 2017

342. Zeng H., Yang L., Shi J., *Does the supervisory ability of internal audit executives affect the occurrence of corporate fraud? Evidence from small and medium-sized listed enterprises in China*, International Journal of Accounting & Information Management 202, Vol. 29 No. 1, https://doi.org/10.1108/IJAIM-02-2020-0020

343. Ziembiński Z., *Socjologia prawa jako nauka prawa*, Poznań 1975

344. Ziembiński Z., *Teoria prawa*, Warszawa 1977

345. Ziemski K., Jędrzejczak M., *Pojęcie dyskrecjonalności a pojęcie luzów decyzyjnych*, w: K. Ziemski, M. Jędrzejczak (red.), Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym, Poznań 2015

346. Zioło M., *Efekty i efektywność jako przedmiot pomiaru w sektorze publicznym a paradoks towarzyszący procesowi. Aspekty teoretyczne i metodyczne*, Finanse Komunalne 2013, nr 10

347. Żak M., *Good governance jako standard prawny*, Warszawa 2018, LEX/el. (dostęp: 06.06.2025)

348. Żak M., *O możliwych zastosowaniach idei good governance w naukach prawnych i praktyce prawniczej*, Państwo i Prawo 2019, nr 9

349. Żbikowska M., *Rola zasad procesu karnego we wnioskowaniach prawniczych*, Państwo i Prawo 2019, nr 2

ORZECZNICTWO

1. Wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2015 r., K 14/13 (Dz. U. poz. 532)
2. Wyr. SN z 21.06.1972 r., III PRN 41/72, OSNC 1972, nr 12, poz. 224
3. Wyrok NSA z 10.06.2009 r., II FSK 228/08, LEX nr 785091
4. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 września 2011 r., I SA/Rz 470/11, Legalis nr 374329
5. Wyrok WSA w Warszawie z 24.07.2013 r., III SA/Wa 540/13, LEX nr 1415097
6. Wyrok WSA w Warszawie z 31.08.2016 r., III SA/Wa 2007/15, LEX nr 2153448
7. Wyrok WSA w Warszawie z 21.10.2021 r., III SA/Wa 1148/21, LEX nr 3344844
8. Wyrok WSA we Wrocławiu z 10.10.2013 r.
9. Wyrok WSA we Wrocławiu z 30.10.2017 r., I SA/Wr 647/17, LEX nr 242636
10. Wyrok WSA w Kielcach z 11.02.2025 r., II SA/Ke 629/24, LEX nr 3834115
11. Wyrok WSA w Gdańsku z 11.09.2025 r., III SAB/Gd 286/25, LEX nr 3921386
12. Wyrok SO w Zielonej Górze z 4.10.2016 r., IV Pa 92/16, LEX nr 2150399
13. Orzeczenie GKO z 23.11.2006 r., DF/GKO-4900-83/103/06/2564, LEX nr 1724668
14. Orzeczenie GKO z 24.05.2018 r., BDF1.4800.32.2018, LEX nr 2592210
15. Orzeczenie GKO z 14.02.2022 r., BDF1.4800.104.2021, LEX nr 3919985
16. Orzeczenie RKO z 11.09.2012 r., RIO.XII.53-22/2012, Biul.NDFP 2012, nr 4, poz. 3

POZOSTAŁE ŹRÓDŁA

1. Agenda 2000- Vol. I: For a stronger and wider Union; Vol. II: The challenge of enlargement, COM (97)2000 final, Bruksela 1997
2. Akademia Leona Koźmińskiego, *Jakie są cele audytu wewnętrznego?,* Ekonomia i Finanse, https://www.kozminski.edu.pl/pl/review/audyt-wewnetrzny-cele-rodzaje-i-znaczenie-audytu (dostęp: 10.06.2025)
3. BDO International Limited, *Internal Audit: Vision 2035 - a Global Perspective on the Future of Internal Audit, Advisory RAS IA*, Global Report 2023, https://www.bdo.co.uk/getmedia/2feea8e5-bc2b-445c-8061-d4c8e85541b9/Advisory-RAS-IA-Global-IA-of-the-Future-Report-2023.pdf (dostęp: 10.06.2025)
4. Board of Governors of the Federal Reserve System, *Federal Deposit Insurance Corporation, Office of the Comptroller of the Currency, Office of Thrift Supervision, Interagency Policy Statement on the Internal Audit Function and Its Outsourcing*, Waszyngton 2003 r., https://www.occ.gov/news-issuances/bulletins/2003/bulletin-2003-12a.pdf (dostęp: 10.06.2025)
5. Bokszczanin D., Brzuszczyńska M., *Automatyzacja- nie tylko dla dużych przedsiębiorstw*, PricewaterhouseCoopers Polska, https://www.pwc.pl/pl/artykuly/automatyzacja-nie-tylko-dla-duzych-przedsiebiorstw.html (dostęp: 10.06.2025)
6. Centralne Biuro Antykorupcyjne, *Mapa korupcji 2016*, https://cba.gov.pl/ftp/pdf/Mapa%20korupcji%202016.pdf (dostęp: 10.06.2025)
7. Centralne Biuro Antykorupcyjne, *Skandal Teapot Dome*, https://antykorupcja.gov.pl/ak/retrospekcje/retro/4157,Skandal-Teapot-Dome.html (dostęp: 15.06.2025)
8. Centralne Biuro Antykorupcyjne, *Zwalczanie przestępczości korupcyjnej Polsce w 2017 r.*, https://cba.gov.pl/ftp/dokumenty_pdf/Zwalczanie%20przestepczosci%20korupcyjnej%20w%20Polsce%20w%202017%20r..pdf (dostęp: 10.06.2025)
9. Chen J. F., Lin W. Y., *Measuring Internal Auditing's Value*, Report III, The IIA's Global Internal Audit Survey: a Component of the CBOK Study, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida 2011,
10. Committee of Inquiry into the Financial Crisis, *The Financial Crisis Inquiry Report*, w: Final Report of the National Commission on the Causes of the Financial and Economic Crisis in the United States, https://www.loc.gov/item/2011381760/ (dostęp: 15.06.2025)
11. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control - Integrated Framework 1992*, 1992, https://www.coso.org/pages/ic.aspx (dostęp: 20.08.2021)
12. CSAE 3001, *Direct Engagements*, https://www.iasplus.com/en-ca/standards/assurance/other-canadian-standards/csae-3001-direct-engagements (dostęp: 15.06.2025)
13. Department for Science, *Innovation and Technology*, Natural England, Government Digital Service, The Rt Hon Peter Kyle MP, AI and satellites speed up planning approvals by tracking wild habitats across England, 10.02.2025 r., https://www.gov.uk/government/news/ai-and-satellites-speed-up-planning-approvals-by-tracking-wild-habitats-across-england (dostęp: 16.06.2025)
14. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, *Audyt efektywnościowy - propozycja, 1.12.2008*, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d2d410f2-cf22-47e4-96d1-c70ad8d719b9&groupId=764034 (dostęp: 15.06.2025)

15. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, Kompendium wiedzy, wersja 1.0,* Warszawa, luty 2012 r., https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=ec119301-3422-4b56-af7d-318b470fd973&groupId=764034 (dostęp: 15.06.2025)

16. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości,* https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034 (dostęp: 10.10.2025)

17. Departament Polityki Wydatkowej, Kontrola Zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialne go, *Biuletyn Ministerstwa Finansów 2017*, nr 2 (22), https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=e2d9a107-45cb-4f8d-90cb-8b17063b484e&groupId=764034 (dostęp: 04.06.2025)

18. Dudek S., *Finanse publiczne do gruntownej naprawy*, Gazeta SGH z 10.12.2024, https://gazeta.sgh.waw.pl/meritum/finanse-publiczne-do-gruntownej-naprawy (dostęp: 15.06.2025)

19. Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów, Biblioteka Archiwum, https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/minister/dziennik-urzedowy-ministra-rozwoju-i-finansow/-/document_library_display/4PmY/view/1091512?_110_INSTANCE_4PmY_topLink=documents-home&_110_INSTANCE_4PmY_cur1=1&_110_INSTANCE_4PmY_delta1=20&_110_INSTANCE_4PmY_keywords=&_110_INSTANCE_4PmY_advancedSearch=false&_110_INSTANCE_4PmY_andOperator=true&_110_INSTANCE_4PmY_delta2=20&cur2=2 (dostęp: 10.06.2025)

20. ECIIA, *How to Implement the Global Internal Audit Standards in the European Public Sector?* Practical Guidance, 2024, https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2024/11/Summary-How-to-implement-the-GIAS-in-the-european-public-sector.pdf (dostęp: 05.11.2025)

21. ECIIA, *Risk in Focus, ECIIA 2023,* https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2023/09/CIIA-Risk-in-Focus-2024_final-web.pdf (dostęp: 05.11.2025)

22. Encyclopedia Britannica, Inc., *Hasło Teapot Dome Scandal*, https://www.britannica.com/event/Teapot-Dome-Scandal (dostęp: 15.06.2025)

23. Encyclopedia Britannica, Inc., *Hasło „quaestor",* https://www.britannica.com/topic/quaestor-ancient-Roman-official (dostęp: 10.06.2025)

24. Encyklopedia PWN, *Hasło* Acquis communautaire, http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/acquis-communautaire;3865549.html (dostęp: 10.06.2025)

25. Encyklopedia PWN, *Hasło „normatywny"*, https://sjp.pwn.pl/slowniki/normatywny.html (dostęp: 10.06.2025)

26. Enlargement Strategy Paper. *Report on progress towards accession by each of the candidate countries,* COM (2000) 700 final, https://aei.pitt.edu/44638/ (dostęp: 28.10.2025)

27. EPEC European PPP Expertise Centre, *Value for Money Assessment Review of approaches and key concepts*, March 2015, https://www.eib.org/attachments/epec/epec_value_for_money_assessment_en.pdf, (dostęp: 10.06.2025)

28. Ernst & Young LLP, *How Internal Audit Can Build Trust Through Transformation*, Consulting, EY Global Report, 2023, https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-us/insights/consulting/documents/ey-how-internal-audit-can-build-trust-through-transformation.pdf (dostęp: 10.06.2025)

29. Eur-Lex, *Definicja Corporate Social Responsibility - CSR*, https://eur-lex.europa.eu/PL/legal-content/glossary/corporate-social-responsibility-csr.html (dostęp: 10.06.2025)

30. European Commission, *Internal Audit Service, How we work*, https://commission.europa.eu/about-european-commission/departments-and-executive-agencies/internal-audit-service/how-we-work-internal-audit-service_pl (dostęp: 08.10.2025)

31. European Commission, *Internal Audit Service- Responsibilities*, https://commission.europa.eu/about/departments-and-executive-agencies/internal-audit-service_en (dostęp: 08.10.2025)

32. European Commission, *Public Internal Control*, https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/protection-eu-budget/public-internal-control_en (dostęp: 15.06.2025)

33. European Commission, *Technical Support Instrument*, https://commission.europa.eu/funding-tenders/find-funding/eu-funding-programmes/technical-support-instrument_en?prefLang=pl (dostęp: 10.06.2025)

34. European Court of Auditors, *PIFC Expert Group - Working Group on Audit Manuals, Internal Control Systems in Candidate Countries, Report to Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries*, Cyprus, Malta, Turkey and
European Court of Auditors, Luxembourg 2004, Vol.1, updated November 2004, https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/coop_publi006/coop_publi006_en.pdf (dostęp: 10.06.2025)

35. Europejskie Stowarzyszenie Wolnego Handlu (EFTA), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:european_free_trade_association (dostęp: 10.11.2025 r.)

36. Ernst & Yung, *Zamówienia publiczne a AI - systemy sztucznej inteligencji jako przedmiot postępowań o udzielenie zamówienia*, https://www.ey.com/pl_pl/insights/law/zamowienia-publiczne-a-ai-systemy-sztucznej-inteligencji-jako-przedmiot-postepowan-o-udzielenie-zamowienia (dostęp: 02.10.2025)

37. Farnham K., *COSO internal control framework: What it is & how to use it*, z 12.06.2025 r., https://www.diligent.com/resources/blog/coso-internal-controls-framework (dostęp: 10.09.2025)

38. Financial Accounting Standards Board (FASB), *Accounting Standards Codification. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*, https://fasb.org/Page/PageContent?PageId=/staticpages/standards.html&isstaticpage=true (dostęp: 15.06.2025)

39. Główny Urząd Statystyczny, *Społeczna odpowiedzialność US*, https://bip.stat.gov.pl/dzialalnosc-statystyki-publicznej/spoleczna-odpowiedzialnosc-gus/ (dostęp: 06.10.2025)

40. Gelbstein E., *IS Audit Basics: Risk- based Audit Planning for Beginners*, ISACA Journal 2017, https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2017/volume-2/is-audit-basics-risk-based-audit-planning-for-beginners (dostęp: 04.04.2025)

41. Gołębiowski G., Russel P., *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce na tle wybranych państw UE,* Analizy BAS, Biuro Analiz Sejmowych, nr 12 (79), 29.06.2012, https://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/0/82FC89D948517328C1257A2C00401858/%24File/Analiza_BAS_2012_79.pdf (dostęp: 15.06.2025)

42. Hendrysiak H., NIK: Kontrola zarządcza w miastach niedomaga, ale są i dobre praktyki, https://www.prawo.pl/samorzad/zle-i-dobre-praktyki-w-kontroli-zarzadczej-raportnik,525192.html (dostęp: 10.06.2025)

43. ICAEW, Attestation vs direct reporting, https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/process/scoping/assurance-decision/attestation-vs-direct-reporting (dostęp: 10.06.2025)

44. IIA Madras, Risk Based Internal Audit, https://iiamadras.org/article-risk-based-internal-audit/ (dostęp: 04.04.2025)

45. Informacja Komisji dla Państw Członkowskich w sprawie powiązań między polityką regionalną a polityką konkurencji. Zwiększanie koncentracji i wzajemnej zgodności, Dz. U. UE C nr 90, s. 3.

46. Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA), https://www.iia.org.pl/o-nas/kim-jestesmy (dostęp: 06.06.2025)

47. Instytut Audytorów Wewnętrznych, *9 stycznia 2025 roku wchodzą w życie nowe Globalne Stand ardy Audytu Wewnętrznego*, https://www.iia.org.pl/aktualnosci/9-stycznia-2025-roku-wchodza-w-zycie-nowe-globalne-standardy-audytu-wewnetrznego (dostęp: 07.10.2025)

48. Instytut Audytorów Wewnętrznych, *Poradnik 1120- 1: Indywidualny obiektywizm*, https://www.iia.org.pl/sites/default/files/poradniki_pl_all_2013.pdf (dostęp: 25.10.2025)

49. Instytut Audytorów Wewnętrznych, *Poradnik 2060- 1: Składanie sprawozdań kierownictwu wyższego szczebla i radzie*, https://www.iia.org.pl/sites/default/files/poradniki_pl_all_2013.pdf (dostęp: 25.10.2025)

50. Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Ankieta badawcza, https://www.linkedin.com/posts/instytut-audytor%C3%B3w-wewn%C4%99trznych-iia-polska_badanie-badanienaukowe-obszaraudytu-activity-7122506322754908160-FE78 (dostęp: 05.06.2025)

51. Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, z 2017 r.*, https://www.iia.org.pl/sites/default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_final.pdf (dostęp: 10.06.2025)

52. Instytut Audytorów Wewnętrznych Polska, *Polskie tłumaczenie nowych Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego*, z 06.05.2024 r., https://www.iia.org.pl/aktualnosci/polskie-tlumaczenie-nowych-globalnych-standardow-audytu-wewnetrznego (dostęp: 06.10.2025)

53. Institute of Internal Auditors, *2024 Report to the Nations, Association of Certified Fraud Examiners*, https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rttn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf (dostęp: 25.06.2025)

54. Institute of Internal Auditors, *Fraud 101: What Is Fraud? It's both simpler and more complicated than you think*, https://www.acfe.com/fraud-resources/fraud-101-what-is-fraud (dostęp: 08.06.2025)

55. Institute of Internal Auditors, *Global Internal Audit Standards*, 2024, https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/ (dostęp: 16.06.2025)

56. Institute of Internal Auditors, *How does digitalization change the role and way of workingof internal audit: an exploratory overview*, https://www.iia.nl/SiteFiles/Articles/iia_digitalisering_onderzoek_ENG_online.pdf (dostęp: 16.06.2025)

57. International Organization for Standardization ISO, About ISO, https://www.iso.org/about (dostęp: 04.11.2025)

58. JURI, ECON Committees of the European Parliament, *Update on Wirecard case: public hearing, The insolvency of Wirecard*, 2021, https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/659639/IPOL_BRI(2021)659639_EN.pdf (dostęp: 04.06.2025)

59. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Strategia Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej z 25.07.2025 r.*, https://www.gov.pl/web/premier/strategia-bezpieczenstwa-narodowego-rzeczypospolitej-polskiej (dostęp: 10.10.2025)

60. Krajowa Administracja Skarbowa, *Nieprawidłowości stwierdzone podczas audytów*, https://x.com/KAS_GOV_PL/status/1823681637999165775 (dostęp: 04.06.2025)

61. Krajowa Administracja Skarbowa, *Audyty Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie środków publicznych,* https://www.gov.pl/web/kas/audyty-krajowej-administracji-skarbowej-w-zakresie-srodkow-publicznych (dostęp: 25.06.2025)

62. Krajowa Administracja Skarbowa, *Działania audytowe Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie środków publicznych*, z 13.01.2025 r., https://www.gov.pl/web/ias-bialystok/dzialania-audytowe-krajowej-administracji-skarbowej-w-zakresie-srodkow-publicznych (dostęp: 25.06.2025)

63. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, *Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 roku,* Warszawa 2022, https://rio.gov.pl/download/attachment/109/sprawozdanie_za_2021_r.pdf (dostęp: 04.06.2025)

64. KPMG, *The move to mandatory reporting. Survey of Sustainability Reporting 2024,* https://www.prawo.pl/biznes/raportowanie-esg-w-2024-raport-kpmg,531406.html (dostęp: 10.06.2025)

65. KPMG Advisory Services, *Transforming Internal Audit and Control through Digital Innovation,* KPMG, październik 2022, https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/transforming-internal-audit-and-control-through-digital-innovation.pdf (dostęp: 16.06.2025)

66. Legutko M., *Sprawozdanie KRRIO za 2021 rok,* https://rio.gov.pl/140/sprawozdanie-krrio-za-2021-rok.html (dostęp: 04.06.2025)

67. Leszczyńska I., *Co z Funduszem Sprawiedliwości? „Audyt wewnętrzny nie był przeprowadzany przez 5 lat"*, w: Bankier.pl z 17.01.2024 r., https://www.bankier.pl/wiadomosc/Co-z-Funduszem-Sprawiedliwosci-Audyt-wewnetrzny-nie-byl-przeprowadzany-przez-5-lat-8680195.html (dostęp: 04.06.2025)

68. Merriam-Webster Dictionary, *Etymology of "auditor"*, https://www.merriam-webster.com/dictionary/auditor#etymology (dostęp: 08.09.2022)

69. Ministerstwo Finansów, *Akty prawne - Audyt wewnętrzny*, https://www.gov.pl/web/finanse/akty-prawne-audyt-wewnetrzny (dostęp: 16.10.2025)

70. Ministerstwo Finansów, *Diagnoza stanu audytu wewnętrznego w Polsce z 11.12.2023 r.,* https://www.gov.pl/web/finanse/diagnoza-stanu-audytu-wewnetrznego-w-polsce (dostęp: 05.10.2025)

71. Ministerstwo Finansów, *Model kompetencyjny osób prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, https://www.gov.pl/web/finanse/model-kompetencyjny-osob-prowadzacych-audyt-wewnetrzny-w-jednostkach-sektora-finansow-publicznych (dostęp: 15.06.2025)

72. Ministerstwo Finansów, *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego z 27.09.2024 r*., https://www.gov.pl/web/finanse/plan-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego (dostęp: 05.10.2025)

73. Ministerstwo Finansów, *Podręcznik Audytu Wewnętrznego w Polsce*, Warszawa 2003, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d25de3cc-46cc-4765-8dfb-3872090eaa18&groupId=764034 (dostęp: 10.06.2025)

74. Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, UD100, https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12397355 (dostęp: 25.11.2025r.)

75. Ministerstwo Finansów, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektóry ch innych ustaw*, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych-oraz-niektorych-innych-ustaw10 (dostęp: 25.11.2025r.)

76. Ministerstwo Finansów, *Realizacja Progr@mu w 2024 roku*, z 08.01.2025 r., https://www.gov.pl/web/finanse/realizacja-progrmu-w-2024-roku (dostęp: 15.06.2025)

77. Ministerstwo Finansów, *Samoocena kultury uczciwości*, https://www.gov.pl/web/finanse/samoocena-kultury-uczciwosci (dostęp: 10.10.2025)

78. Ministerstwo Finansów, *Standardy i wytyczne,* https://www.gov.pl/web/finanse/standardy-audyt-wewnetrzny (dostęp: 10.06.2025)

79. Ministerstwo Finansów, *Stanowisko Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów w zakresie wdrożenia Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego w sektorze publicznym,* z 28.05.2024 r., https://www.gov.pl/web/finanse/stanowisko-departamentu-efektywnosci-wydatkow-publicznych-i-rachunkowosci-ministerstwa-finansow-w-zakresie-wdrozenia-globalnych-standardow-audytu-wewnetrznego-w-sektorze-publicznym (dostęp: 10.06.2025)

80. Ministerstwo Finansów, *Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych*, https://sipdata.lex.pl/dane/projekty/x3342/2.pdf (dostęp: 25.11.2025r.)

81. Ministerstwo Finansów, *Webinarium z cyklu jubileuszowego: Atrybuty funkcji audytu wewnętrznego cz. 7* (6 października 2022 r.), z 14.10.2022 r., https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-webinarium-z-cyklu-jubileuszowego-atrybuty-funkcji-audytu-wewnetrznego-cz-7-6-pazdziernika-2022-r2 (dostęp: 10.06.2025)

82. Ministerstwo Finansów, *Zalecenia służące opracowaniu Planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego - raport z 22.12.2023 r.*, https://www.gov.pl/web/finanse/zalecenia-sluzace-opracowaniu-planu-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego--raport (dostęp: 10.06.2025)

83. Ministerstwo Finansów, *Zapewnienie niezależności audytora wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji w jednostce*, Warszawa 2016

84. Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości,* https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034 (dostęp: 10.10.2025)

85. Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Mapa zapewnienia dla jednostek sektora finansów publicznych,* Warszawa 2020, https://www.gov.pl/attachment/0235d534-5260-40ac-acce-235bfdf0dce8 (dostęp: 10.10.2025)

86. Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie sprawozdań komitetów audytu z realizacji zadań w 2024 r.*, Warszawa, czerwiec 2025 (dostęp: 25.11.2025r.)

87. Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Projekt zmian w przepisach,* https://www.gov.pl/web/finanse/projekt-zmian-w-przepisach-dotyczacych-kontroli-zarzadczej-i-audytu-wewnetrznego2 (dostęp: 09.06.2025)

88. Ministerstwo Finansów, Departament Polityki Wydatkowej, *Raport - Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli*, Warszawa, grudzień 2016 r., https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d1bf4770-2b97-4bd6-b206-a271db590406&groupId=764034 (dostęp: 15.06.2025)

89. Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Komitet audytu*, https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/komitet-audytu (dostęp: 10.10.2025)

90. Ministerstwo Sprawiedliwości, *Minister Sprawiedliwości wspólnie z ministrami MSWiA i MF podpisali porozumienie dotyczące odzyskiwania mienia Skarbu Państwa z 10.08.2024,* https://www.gov.pl/web/sprawiedliwosc/minister-sprawiedliwości-wspolnie-z-ministrami-mswia-i-mf-podpisali-porozumienie-dotyczace-odzyskiwania-mienia-skarbu-panstwa(dostęp: 04.10.2025)

91. Naczelna Izba Kontroli (NIK), Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, Warszawa 2005

92. Naczelna Izba Kontroli (NIK), *NIK o wykorzystaniu środków publicznych przez beneficjentów Funduszu Sprawiedliwości (zapis konferencji prasowej) z 27.05.2025 r.,* https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/beneficjenci-funduszu-sprawiedliwosci.html (dostęp: 10.10.2025)

93. Naczelna Izba Kontroli (NIK), *Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone Kryteriom Kontroli Najwyższej Izby Kontroli w świetle Konstytucji RP i Ustawy o NIK*, https://www.nik.gov.pl/plik/id,1755.pdf (dostęp: 10.06.2025)

94. Nowak K., *Narzędzie AI tysiąc razy szybsze niż urzędnicy. Wielka Brytania wprowadza zmiany w administracji,* 14 maja 2025, https://forsal.pl/lifestyle/technologie/artykuly/9798515,narzedzie-ai-tysiac-razy-szybsze-niz-urzednicy-wielka-brytania-wprowa.html (dostęp: 16.06.2025)

95. OECD, *22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego, Raport informacyjny, służący wypracowaniu Planu działania: podniesienie jakości ram audytu wewnętrznego w Polsce*, z 22.12.2023 r., https://www.gov.pl/web/finanse/zalecenia-sluzace-opracowaniu-planu-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego--raport (dostęp: 15.06.2025)

96. OECD, *Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana dla organizacji sektora publicznego i promowanie dobra publicznego*, w: 22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego, OECD Publishing, Paris 2023, https://www.gov.pl/web/finanse/diagnoza-stanu-audytu-wewnetrznego-w-polsce (dostęp: 10.03.2024)

97. OECD, *Internal audit and risk-based approaches in practices*, https://oecd-public-integrity-indicators.org/indicators/1000055/subindicators/1000366 (dostęp: 15.06.2025)

98. OECD, Performance auditing in Poland: Best practices, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris 2024, https://doi.org/10.1787/34e2353d-en (dostęp: 15.06.2025)

99. OECD, *The Principles of Public Administration*, OECD, Paris 2023, https://www.sigmaweb.org/publications/Principles-of-Public-Administration-2023.pdf (dostęp: 15.06.2025)

100. OECD, *Wyniki analizy kryteriów COSO 2017 ERM Framework, etc.*, https://oecd-public-integrity-indicators.org/indicators/1000055/subindicators/1000362 (dostęp: 15.06.2025)

101. Opinion of the Committee of the Regions on Agenda 2000: the financing of the European Union after 1999 taking account of enlargement prospects and the challenges of the 21st century, Dz. U. UE C nr 64

102. PBSG S.A., *Opracowanie w zakresie budowy struktur audytu i kontroli wewnętrznej COSO I,* z 10.09.2008 r., https://www.pbsg.pl/opracowanie-w-zakresie-budowy-struktur-audytu-i-kontroli-wewnetrznej-coso-i/ (dostęp: 05.10.2025)

103. PBSG S.A., *Zarządzanie ryzykiem w oparciu o COSO II,* https://www.pbsg.pl/coso-ii-ryzyka-naduzyc/ (dostęp: 10.06.2025)

104. Pietras J., *Odpowiedź podsekretarza stanu w Urzędzie Komitetu Integracji Europejskiej - z upoważnienia ministra - na interpelację nr 4979 w sprawie stanu dostosowań Polski do wymogów Unii Europejskiej,* Sejm RP, IV kadencja, Warszawa 20.10.2003r., https://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/16C42238 (dostęp: 10.06.2025)

105. Piołunowicz M., *Nowe Standardy Audytu Wewnętrznego*, z 2023 r., https://piu.org.pl/wp-content/uploads/2023/12/Seminarium%20audytowe%202023%20-%20Nowe%20standardy%20audytu%20wewn%C4%99trznego.pdf (dostęp: 10.06.2025)

106. Piołunowicz M., Odwaga w zarządzaniu ryzykiem. Nowe standardy audytu wewnętrznego, z 02.04.2024 r., https://www.bankier.pl/wiadomosc/Odwaga-w-zarzadzaniu-ryzykiem-Nowe-standardy-audytu-wewnetrznego-8720789.html (dostęp: 10.06.2025)

107. Piołunowicz M., *Odwaga w zarządzaniu ryzykiem. Nowe standardy audytu wewnętrznego*, z 02.04.2024 r., https://www.bankier.pl/wiadomosc/Odwaga-w-zarzadzaniu-ryzykiem-Nowe-standardy-audytu-wewnetrznego-8720789.html (dostęp: 10.06.2025)

108. Platforma elektronicznej wymiany informacji w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych e- Audyt, https://www.gov.pl/attachment/801a8ace-8a6c-415a-a30d-c267a9548b40 (dostęp: 02.10.2025)

109. Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej (PIKW), [Ankieta badawcza], https://www.pikw.pl/art_449.html (dostęp: 05.06.2025)

110. Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej sp. z o.o., *Raport Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway, COSO I - Kontrola Wewnętrzna - Zintegrowana Struktura Ramowa*, https://www.pikw.pl/coso-i-kontrola-wewnetrzna-zintegrowana-struktura-ramowa,art_819,1581260100,0.html (dostęp: 10.06.2025)

111. Poradnik Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA *1120- 1, Indywidualny obiektywizm,* https://www.iia.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Poradnik_1000.1_2060.1_cz.I.pdf (dostęp: 10.06.2025)

112. PricewaterhouseCoopers (PwC), *Economic crime prevention - what organisational leadership can do, Meeting tomorrow's challenges, embracing risk intelligently,* Global Economic, June 12, 2024, https://www.pwc.com/gx/en/services/forensics/economic-crime-survey.html

113. Rezolucja Parlamentu Europejskiego (UE) 2023/1816 z dnia 10 maja 2023 r. zawierająca uwagi stanowiące integralną część decyzji w sprawie absolutorium z wykonania budżetu ogólnego Unii Europejskiej za rok budżetowy 2021, sekcja II - Rada Europejska i Rada (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej z 29 września 2023 r., L 242/37)

114. Rzeczpospolita, Handel paszportami covidowymi. Fałszywki zamiast szczepienia, z 29.11.2023 r., https://www.rp.pl/przestepczosc/art19144401-handel-paszportami-covidowymi-falszywki-zamiast-szczepienia (dostęp: 07.11.2025)

115. Słownik języka polskiego PWN. Wydanie nowe, red. L. Drabik, A. Kubiak- Sokół, E. Sobol, L. Wiśniakowska, Warszawa 2006

116. Wiśniewski P., *Globalny kryzys finansowy: wpływ na Polskę- seminarium Biura Analiz Sejmowych, 4 marca 2009 r*., Kancelaria Sejmu, https://www.google.com/search?q=https://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/0/E2AC9069A528D6E2C12575C1003D927B/$File/globalny_kryzys_finansowy_marzec_2009.pdf (dostęp: 15.06.2025)

117. Zdziarska E., *Odpowiedzi na pytania ze szkolenia „Co każdy Compliance Oficer powinien wiedzieć o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (AML/CFT)?"*, które odbyło się 27 września 2022 r., Warszawa 2022, LEX/el. (dostęp: 10.10.2025)

STRESZCZENIE

Przedmiotem niniejszej dysertacji doktorskiej jest dogmatyczno-prawna analiza i ocena wystarczalności (adekwatności) oraz skuteczności (efektywności) unormowań prawa finansowego dotyczących audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych. Podjęcie tak zakreślonej problematyki badawczej znajduje swoje merytoryczne uzasadnienie w konstatacji, iż dynamiczne transformacje społeczno-gospodarcze, stanowiąc probierz dla sprawności instytucji państwa, ujawniają istotne niedostatki i dysfunkcje w zakresie audytu wewnętrznego. Powyższe ustalenia znalazły potwierdzenie m.in. w raportach Najwyższej Izby Kontroli, Krajowej Administracji Skarbowej czy Regionalnych Izb Obrachunkowych.

W świetle zidentyfikowanej w polskiej doktrynie luki badawczej, dotyczącej braku kompleksowej, dogmatycznej analizy obowiązującego modelu prawnego przedmiotowej instytucji, sformułowano główne pytanie badawcze: *„Czy przyjęte i funkcjonujące w Polsce regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są wystarczające do realizacji jego celów i funkcji?”*. Na tej podstawie postawiono hipotezę główną (H), która zakłada, iż aktualnie obowiązujące regulacje dotyczące audytu wewnętrznego są niewystarczające do realizacji jego celów i funkcji.

Podstawą rozważań analitycznych podjętych w rozprawie uczyniono zintegrowany model badawczy, oparty na schemacie heurystycznym porządkującym proces badawczy w naukach dogmatyczno-prawnych. Model ten integruje dwa komponenty: płaszczyznę teoretyczno-dogmatyczną, służącą pierwotnej ocenie wystarczalności (adekwatności) modelu normatywnego *de lege lata*, oraz płaszczyznę empiryczną, diagnozującą jego faktyczną skuteczność (efektywność) w praktyce.

W związku z przyjętą procedurą badawczą wiodącą metodą była metoda dogmatyczno-prawna subsydiarnie wsparta podejściem komparatystycznym, historycznym oraz empirycznym. Uzasadnieniem takiego podejścia badawczego była konieczność analizy i oceny nie tylko formalnego obowiązywania norm, ale również stopnia, w jakim znajdują one odzwierciedlenie w rzeczywistych postawach i zachowaniach ich adresatów.

Rozdział pierwszy pracy zatytułowany *„Ramy metodologiczne i teoretyczne rozprawy doktorskiej”*; pełni funkcję propedeutyczną, bowiem zidentyfikowano w nim lukę badawczą oraz zaprezentowano założenia zintegrowanego modelu badawczego.

W rozdziale tym zaproponowano także analityczną matrycę korelacji normatywnych, która pozwoliła powiązać teoretyczne cele (c) i funkcje (f) audytu wewnętrznego, umożliwiając sformułowanie hipotez cząstkowych.

Rozdział drugi, zatytułowany *„Determinanty genezy i rozwoju normatywnych aspektów audytu wewnętrznego w Polsce i na świecie”*, ma charakter historyczno-porównawczy. Jego celem stała się rekonstrukcja roli badanej instytucji audytu wewnętrznego w perspektywie historycznej, od jej starożytnych źródeł po współczesne zastosowanie jako usługi o charakterze zapewniającym i doradczym dla kierownictwa jednostki. Pozwoliło to ukazać kontekst analizowanych w dalszej części rozprawy unormowań krajowych dotyczących przedmiotowej materii.

Meritum rozważań teoretycznych zawarto w rozdziale trzecim pracy, zatytułowanym *„Normatywna i interdyscyplinarna analiza instytucji audytu wewnętrznego”*. W tej części dysertacji, dokonano szczegółowej i pogłębionej analizy kluczowych aktów prawnych, rekonstruując spójny, normatywny model audytu wewnętrznego *de lege lata*, który posłużył jako wzór odniesienia do oceny stanu faktycznego.

Istota rozważań o charakterze empirycznym została zawarta w rozdziale czwartym pracy, zatytułowanym *„Empiryczna weryfikacja normatywnych aspektów audytu wewnętrznego - analiza deskryptywna”,* który stanowi dopełnienie i weryfikację poczynionych wcześniej konstatacji teoretycznych. W tej części opracowania dokonano prezentacji i analizy zebranego materiału empirycznego, który posłużył do oceny efektywności (skuteczności) aktualnie obowiązujących regulacji odnośnie audytu wewnętrznego. Pozwoliło to następnie na dokonanie weryfikacji hipotez cząstkowych i sformułowanie wniosków końcowych.

Przeprowadzony dwupłaszczyznowy proces badawczy doprowadził do pozytywnej weryfikacji hipotezy głównej (H). Głównym wnioskiem z przeprowadzonych badań, stanowiącym rezultat analizy dogmatycznej (rozdział III), potwierdzonym podczas weryfikacji empirycznej (rozdział IV), jest ustalenie systemowej dysfunkcji audytu wewnętrznego polegającej na sprzeczności unormowań, zachodzącej pomiędzy normatywnie wyznaczonymi celami audytu wewnętrznego a statusem zawodowym audytora wewnętrznego, który jest pracownikiem podległym służbowo kierownikowi audytowanej jednostki. W niniejszej dysertacji wykazano, iż wady aktualnie postrzegane jako słabości audytu wewnętrznego, są jedynie symptomami wspomnianej kolizji

unormowań. Audyt wewnętrzny jest, jak wykazano, instrumentem racjonalizatorskim, zdolnym do identyfikowania zagrożeń, zanim przejdą one w fazę kryzysu.

W rezultacie, postulowana reforma prawa finansowego w zakresie audytu wewnętrznego, ukierunkowana na rozwiązanie zidentyfikowanych w dysertacji problemów, umożliwiłaby poprawę skuteczności tej instytucji, umożliwiając pełniejszą realizację jej celów i funkcji. W konsekwencji audyt wewnętrzny mógłby stać się rzeczywistym wsparciem dla zasad dobrego rządzenia i poprawy efektywności sektora publicznego, przyczyniając się tym samym do materializacji *ratio legis* prawa finansowego, którego istotą jest merytoryczna i efektywna ochrona mienia publicznego. Należy podkreślić, iż prawidłowa realizacja misji audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, obejmująca wszystkie aspekty funkcjonowania instytucji, może - poprzez efekt synergii - nie tylko stymulować poprawę jakości usług publicznych, ale także oddziaływać na wzrost bezpieczeństwa audytowanych struktur państwowych, a w konsekwencji na bezpieczeństwo państwa.

SUMMARY

The subject of this doctoral dissertation is the dogmatic-legal analysis and evaluation of the sufficiency (adequacy) and effectiveness (efficiency) of financial law regulations concerning the institution of internal audit within the Polish public finance sector. Undertaking this defined research problem is substantively justified by the observation that dynamic socio-economic transformations, acting as a crucible for the efficiency of state institutions, reveal significant deficiencies and dysfunctions in the area of internal audit. These findings have been confirmed, inter alia, in reports by the Supreme Audit Office (NIK), the National Revenue Administration (KAS), and Regional Audit Chambers.

In light of the research gap identified in Polish doctrine regarding the lack of a comprehensive, dogmatic analysis of the current legal model of this institution, the main research question was formulated: *"Are the regulations concerning internal audit, adopted and functioning in Poland, sufficient to achieve its goals and functions?"* Based on this, the main hypothesis (H) was posited, which assumes that the currently applicable regulations regarding internal audit are insufficient for the realisation of its goals and functions.

The analytical considerations undertaken in the dissertation are based on an integrated research model, structured around a heuristic framework that organises the research process in dogmatic-legal sciences. This model integrates two components: the theoretical-dogmatic plane, used for the primary assessment of the sufficiency (adequacy) of the de lege lata normative model, and the empirical plane, which diagnoses its actual effectiveness (efficiency) in practice.

In connection with the adopted research procedure, the leading method was the dogmatic-legal method, subsidiarily supported by the comparative, historical, and empirical approaches. The justification for adopting this research approach was the necessity to analyse and evaluate not only the formal existence of norms but also the degree to which they are reflected in the actual attitudes and behaviours of their addressees.

Chapter one of the work, titled *"Methodological and Theoretical Framework of the Doctoral Dissertation,"* serves a propaedeutic function; it identifies the research gap and presents the assumptions of the integrated research model. This chapter also proposes an analytical matrix of normative correlations, which allowed for linking the theoretical

goals (g) and functions (f) of internal audit, thereby enabling the formulation of partial hypotheses.

Chapter two, titled *"Determinants of the Genesis and Development of Normative Aspects of Internal Audit in Poland and Worldwide,"* is historical and comparative in nature. Its purpose was the reconstruction of the institution's role from a historical perspective, from its ancient origins to its contemporary application as an assurance and advisory service for unit management. This allowed for presenting the context of the domestic regulations concerning this subject matter analysed in the subsequent parts of the dissertation.

The core of the theoretical considerations is contained in chapter three of the work, titled *"Normative and Interdisciplinary Analysis of the Internal Audit Institution."* In this part of the dissertation, a detailed and in-depth analysis of key legal acts was conducted, reconstructing a consistent, normative model of internal audit de lege lata, which served as a reference standard for evaluating the factual situation.

The essence of the empirical considerations is contained in chapter four of the work, titled *"Empirical Verification of the Normative Aspects of Internal Audit - Descriptive Analysis,"* which completes and verifies the theoretical observations made earlier. In this part of the work, the collected empirical material is presented and analysed, serving to assess the efficiency (effectiveness) of the currently binding internal audit regulations. This subsequently allowed for the verification of the partial hypotheses and the formulation of final conclusions.

The conducted two-plane research process led to the positive verification of the main hypothesis (H). The main conclusion from the research, which is the result of the dogmatic analysis (Chapter III) and empirically confirmed (Chapter IV), is the determination of a systemic dysfunction of internal audit. This dysfunction stems from a contradiction of regulations occurring between the normatively defined goals of internal audit and the professional status of the internal auditor, who is an employee subordinate to the head of the unit. This dissertation demonstrates that the flaws currently perceived as weaknesses of internal audit are merely symptoms of the aforementioned conflict of regulations. Internal audit is, as shown, a rationalising instrument capable of identifying threats before they escalate into a crisis phase.

Consequently, the postulated reform of financial law concerning internal audit, aimed at resolving the problems identified in the dissertation, would enable an improvement in the effectiveness of this institution, allowing for the fuller realisation of its goals and

functions. As a result, internal audit could become genuine support for the principles of good governance and efficiency in the public sector, thereby contributing to the materialisation of the ratio legis of financial law, whose essence is the substantive and effective protection of public property. It should be emphasized that the proper implementation of the mission of internal audit in the public finance sector, encompassing all aspects of an institution's functioning, may-through the effect of synergy- contribute to enhancing the security of the audited state structures, and consequently, to the security of the state itself.