
Audyt wewnętrzny wobec programów etycznych

ŁUKASZ MAŁECKI-TEPICHT

(<https://orcid.org/0000-0001-6587-4372>)

Streszczenie

Cel: Celem opracowania jest zaprezentowanie propozycji delimitacji (wyznaczania granic) przestrzeni audytu wewnętrznego w obszarze programów etycznych organizacji, w świetle projektu nowych Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego.

Metodyka/podejście badawcze: W opracowaniu wykorzystano analizę komparatystyczną, analizę krytyczną oraz metodę opisową proponowanego modelu.

Wyniki: Głównymi ustaleniami wynikającymi z przeprowadzonych analiz są: identyfikacja nowych szans, jakie daje zmiana Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego w obszarze audytu programów etycznych, ilustracja wyzwań w obszarze analizy poziomów dojrzałości etycznej organizacji oraz przedstawienie listy zadań audytowych w obszarze etyki: pożądaných, ewentualnie dopuszczalnych i niezalecanych.

Ograniczenia/implikacje badawcze: Zaproponowana systematyka zadań audytowych w obszarze etyki w perspektywie Standardów jest propozycją do dyskusji, wynikającą m.in. z doświadczenia autora. Jej pozytywnemu lub negatywnemu zweryfikowaniu może służyć dalszy rozwój Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego oraz ewentualne oficjalne stanowiska Instytutu Auditorów Wewnętrznych, w tym oddziałów krajowych Instytutu.

Oryginalność/wartość: Jest to pierwsza publikacja porównująca zmianę jakościową oraz ilościową pomiędzy dotychczasowymi Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, obowiązującymi od 2017 roku, których nowelizacja pod nazwą Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego została przedstawiona w 2023 roku i zostanie wdrożona w latach 2024 – 2025.



Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, programy etyczne, poziomy dojrzałości etycznej, Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego

Wprowadzenie

Temat artykułu obejmujący audytowanie programów etycznych oraz pytania, na które autor próbuje odpowiedzieć są konsekwencją osobistego zaangażowania autora w wiele przedsięwzięć z zakresu ładu organizacyjnego, obejmującego m.in. kształtowanie komponentów infrastruktury etycznej. Należy w tym miejscu podkreślić, że zarówno rola audytu wewnętrznego jak i narzędzia kształtowania ładu organizacyjnego ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień etycznych ulegały ewolucji. Zmiany w obu badanych obszarach wpłynęły na postrzeganie, jak również funkcjonowanie audytu wewnętrznego oraz efektywność programów etycznych w organizacjach.

Historia audytu wewnętrznego sięga lat 40-ych XX wieku. Od tego czasu rola oraz pozycja tej funkcji w biznesie ulegała istotnym zmianom. Pierwotnie zakładano, że audytorzy wewnętrzni – korzystając z podobnego do biegłych rewidentów instrumentarium analitycznego – są w stanie wcześniej wykryć pewne zagadnienia (np. nieprawidłowości), zanim zrobi to biegły rewident w czasie badania sprawozdania¹. Audyt wewnętrzny ewoluował z funkcji, którą można nazwać „wewnętrzną rewizją finansową” do funkcji zapewniającej i doradczej, istotnie wykraczającą poza zagadnienia związane z potwierdzeniem wiarygodności sprawozdawczości finansowej. Jak twierdzą Teck-Heang i Ali przez ostatnie 30 lat audytor wewnętrzny odgrywał rolę wzmacniającą (Teck-Heang, Ali, 2008, s. 1). Dziś oczekuje się od audytorów wewnętrznych nie tylko usprawniania procesu sprawozdawczości finansowej, ale świadczenia usług o wartości dodanej w wielu obszarach funkcjonowania organizacji (Teck-Heang, Ali, 2008, s. 1). W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że obecnie audytorzy wewnętrzni realizują dwa rodzaje zadań:

- zapewniające (*assurance*) – czyli takie, w których audytor wewnętrzny zapewnia kierownictwu organizacji (np. zarządowi spółki) ocenę danego

¹ Różnicę tę widać w nazwach zawodów w języku angielskim, gdzie audytor wewnętrzny to internal auditor, a biegły rewident to external auditor. Ta odrębność wynika z pierwotnego zamysłu, jakim było realizowanie podobnych zadań przez przedstawicieli obu zawodów – z tą różnicą, że audytor wewnętrzny pracuje przez cały rok, wewnątrz organizacji, a nie tylko w okresach badania sprawozdania finansowego. Obecnie różnic – zarówno metodycznych, jak również dotyczących koncepcji istnienia tych dwóch profesji jest znacznie więcej.

- procesu lub obszaru, np. w kategoriach jego skuteczności, efektywności lub poziomie dojrzałości;
- doradcze (*consulting*) – czyli takie, w których audytor wewnętrzny wspiera dany proces lub obszar, zgodnie z posiadanymi przez audytora wewnętrznego kompetencjami.

Można uznać, że obszar audytowy, nazywany również spektrum audytu lub przestrzenią audytową, jest wyznaczany przez analizę ryzyka oraz przez kompetencje pracowników audytu wewnętrznego, a więc ich wiedzę, umiejętności, doświadczenie i postawę.

Audytorzy wewnętrzni coraz częściej realizują również zadania związane z etyką biznesu, zarówno w formie zadań zapewniających, jak również w formie zadań doradczych. Jak twierdzą przedstawiciele Instytutu Auditorów Wewnętrznych (dalej: IIA)²: „*Interesariusze postrzegają działalność zapewniającą jako kluczową i należy zachować równowagę w pracy, aby to odzwierciedlić. Jednak, audytorzy są również mobilizowani do realizacji działalności zapewniającej lub doradczej, tam gdzie audytor ma kompetencje, zasoby i wsparcie ze strony interesariuszy*” (Witzany, Harrington, 2016, s. 5).

Do katalizatorów zmian w obszarze etyki biznesu autor zalicza przede wszystkim:

- 1) zarządzanie ryzykiem (utruty) reputacji i dostrzegalne zainteresowanie biznesu związkami pomiędzy odpowiedzialnością a zaufaniem, co zwykle jest następstwem kryzysów wizerunkowych lub finansowych,
- 2) zmiany prawa, które wymuszają działania zgodnościowe (*compliance*) w celu dostosowania się organizacji do wymogów zewnętrznych, w tym podwyższenia standardów etycznych.

Warto też mieć na uwadze, co podkreśla Fukuyama, że „*Bardziej formalne normy i zasady (...) przyjmują z reguły formę pisanych praw, konstytucji, regulacji, (...) albo wewnątrzorganizacyjnych okólników.*” (Fukuyama, 2003, s. 176). Można więc sądzić, że na kształtowanie ładu etycznego mają wpływ regulacje: zewnętrzne, jak i wewnątrzorganizacyjne. Praktyka biznesowa pokazuje dodatkowo, że regulacje wewnętrzne są odpowiedzią na oczekiwania regulatorów lub interesariuszy. Prowadzi to do wniosku, iż zachowania etyczne w organizacji mogą być odpowiedzią zarówno na wymogi prawa³, jak również oczekiwania klientów bądź akcjonariuszy.

² Globalny Instytut Auditorów Wewnętrznych ma siedzibę w USA i funkcjonuje pod nazwą The Institute of Internal Auditors – IIA. W Polsce oddziałem IIA jest Stowarzyszenie Instytut Auditorów Wewnętrznych, wobec którego używa się również skrótu IIA Polska. Ze względu na instytucjonalny charakter autorstwa dokumentów wydawanych przez Instytut, cytowane tu dokumenty będą określane jako wytworzone przez IIA.

³ Np. w 2016 roku parlament francuski przyjął ustawę dotyczącą zwalczania korupcji i przejrzystości prowadzenia biznesu, znaną szerzej pod nazwą Sapin II, wprowadzającą obowiązki dla

Głównym celem niniejszego opracowania jest wskazanie na konieczność podejmowania działań związanych z wyznaczeniem spektrum audytu wewnętrznego w obszarze etycznym. Aby zrealizować powyższy cel niezbędne jest zidentyfikowanie obszarów, w których mogą być realizowane zadania audytowe, związane z realizacją programów etycznych w organizacjach. Adekwatnym – do tak postawionego celu – jest pytanie: *W jakim zakresie audyt wewnętrzny może przyczynić się do poprawy etyki organizacji? A co za tym idzie: Czy audyt wewnętrzny może realizować zadania zapewniające oraz doradcze w obszarze związanym z etyką, wnosząc istotną wartość dodaną w doskonalenie poziomu dojrzałości organizacji⁴ w tym zakresie?*

Podjmując się próby sformułowania odpowiedzi na powyższe pytania, autor stawia trzy pytania pomocnicze:

- 1) W jaki sposób Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego, przyjęte przez IIA 13 grudnia 2023 roku (IIA 2023a) wpływają na prawomocność objęcia kwestii etycznych zadaniami audytowymi?
- 2) W jakim stopniu udostępnione – dla audytorów wewnętrznych przez IIA – przewodniki praktyczne mogą przyczynić się do efektywności realizowanych audytów programów etycznych oraz – ewentualnie – jakich zmian wymagają?
- 3) Jakie zadania może realizować audyt wewnętrzny w obszarze etyki – w celu zapewnienia bezstronności i obiektywizmu – a jakie nie są wskazane?

Wnioskowanie przeprowadza w drodze:

- nakreślenia obszaru analizy,
- przeprowadzenia analizy komparatystycznej regulacji IIA: z roku 2017 oraz z 2023, służącej identyfikacji zadań audytorów wewnętrznych w obszarze etyki, a następnie
- przedstawia analizę krytyczną poziomów dojrzałości etycznej, które zostały wyspecyfikowane w Przewodniku Praktycznym opublikowanym przez IIA w 2012 roku.

1. Obszar analizy

Jak zauważają Gasparski, Lewicka-Strzałecka, Bąk i Rok: fundamentem kapitalizmu etycznego jest przekonanie, że *„u podstaw prowadzenia biznesu, oprócz konsekwentnie przestrzeganych regulacji prawnych, leży dobro publiczne. Każde przedsiębiorstwo jest zatem aktorem na globalnej scenie, który w poczuciu społecznej*

określonych grup podmiotów w zakresie m.in. posiadania kodeksu etyki, opisującego zachowania pożądane i zakazane, jak również mechanizmów chroniących sygnalistów.

⁴ Organizacją zgodnie z nazewnictwem stosowanym przez Instytut Audytorów Wewnętrznych może być zarówno organizacja gospodarcza, jak również instytucja publiczna, bądź pozarządowa.

odpowiedzialności dostosowuje swoje systemy zarządzania do oczekiwań płynących ze strony różnorodnych grup interesariuszy” (Gasparski i in. 2009, s. 26). W tym aspekcie ważne jest więc osadzenie zagadnień etycznych w kontekście odpowiedzialności organizacji wobec szerokiego kręgu interesariuszy, funkcjonujących w określonych ramach instytucjonalnych. Dalsze w tym tekście analizy, odnoszące się do audytowania zagadnień etycznych, autor przeprowadza w perspektywie neoinstytucjonalnej, uznając ją za najbardziej odpowiednią dla rozpoznawania podjętego zagadnienia. To podejście wzmacnia fakt, iż instytucje mogą mieć charakter formalny oraz nieformalny, jak również, że dzielą się na trzy grupy (w myśl koncepcji autorstwa Richarda Scotta): instytucje regulacyjne, instytucje normatywne i instytucje kulturalno-poznawcze (Marczewska, 2016, s. 188), co może być istotne dla badania kwestii etyki biznesu odnoszącej się do ich działalności.

Rozpoznawanie tytułowego problemu silnie wiąże się z etyką biznesu, infrastrukturą etyczną i programem etycznym.

Lewicka-Strzałecka definiuje etykę biznesu jako formułowanie i analizę reguł etycznych w świecie gospodarczym (Lewicka-Strzałecka 1997, s. 56). W celu bardziej klarownej ilustracji prezentowanych zagadnień, autor proponuje doprecyzować, że *etyka biznesu* obejmuje zbiór zasad i wartości odpowiedzialnego biznesu, którego skutkiem jest uzasadnione⁵ zaufanie interesariuszy. *Infrastruktura etyczna* z kolei, to komponent ładu organizacyjnego dotyczącego etyki, który obejmuje zarówno reguły, jak i przypisanie odpowiedzialności za ich realizację w organizacji. Dla przykładu, w sektorze publicznym, Międzynarodowy Fundusz Walutowy do infrastruktury etycznej zalicza:

- stronę internetową (dedykowaną sprawom etyki),
- infolinię (*Integrity Hotline*), dzięki której istnieje możliwość anonimowego zawiadomienia (sygnalizacji) o nieprawidłowościach, 7 dni w tygodniu, 24 godziny na dobę,
- edukację etyczną oraz nadzwyczajne szkolenia etyczne,
- stałą współpracę w obszarze etyki z innymi organizacjami, np. z ONZ (w ramach Sieci ds. Etyki) (The Fund, 2010, s. 12-13).

Mianem *programu etycznego* z kolei określa się proces kształtowania infrastruktury etycznej oraz oceny jej skuteczności. Przy czym, przez skuteczność działania w zakresie etyki rozumie się zdefiniowanie profesjonalizmu organizacji, zadeklarowanie głównych wartości, odpowiednich dla wszystkich obszarów specjalności oraz wdrożenie:

- etycznych wskazówek,
- organizacyjnej infrastruktury oraz procedur,

⁵ Uzasadnione, w rozumieniu angielskiego wyrażenia *reasonable*, to znaczy mający podstawy do wzbudzenia zaufania.

- edukacji i szkoleń z zakresu etyki,
- usługi konsultacji etycznych wewnątrz organizacji,
- ciągłej oceny i doskonalenia (Soskolne, Siesward, 1998, s. 111-112).

W niniejszym wywodzie, w analizach prowadzonych w odniesieniu do funkcji audytu wewnętrznego wykorzystana będzie koncepcja myślenia o tytułowej kwestii, która została zaproponowana przez IIA. Bowiem wypracowane przez IIA standardy, w tym zakresie, uznawane są za kierunkowe zarówno w Polsce, jak również na świecie. Instytut Audytorów Wewnętrznych skupia 235 tysięcy członków w 180 oddziałach na całym świecie. W związku z powyższym koncepcje wypracowane w IIA rezonują w organizacjach, w których audyt jest prowadzony.

W rozumieniu IIA, audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na – systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób – ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo (IIA 2016, s. 3).

Z powyższego wynika, że można zidentyfikować komponenty funkcjonowania organizacji, które są weryfikowalne – a więc audytorzy wewnętrzni mogą je ocenić. A w przypadku, gdy któregoś z elementów infrastruktury etycznej nie ma – możliwe jest zrealizowanie audytowego zadania doradczego, które może pozwolić uzupełnić infrastrukturę etyczną o brakujący komponent.

2. Analiza komparatystyczna standardów audytu wewnętrznego

Dla rozpoznawania profesjonalizmu w obszarze audytu wewnętrznego kluczowe są treści dokumentów, które prezentują standardy wykonywania zawodu audytora wewnętrznego. Analiza ich treści, w szczególności w okresie, kiedy następuje nowelizacja, pozwoli zidentyfikować kierunek zmian zachodzących w profesji audytora wewnętrznego i zdiagnozować sposób skoncentrowania uwagi na zagadnieniach programów etycznych.

W tym miejscu, przedmiotem analizy komparatystycznej będzie treść zaakceptowanych w grudniu 2023 roku Globalnych Standardów Audytu Wewnętrznego (ang. *Global Internal Audit Standards*, zwanych dalej GIAS 2023 (IIA, 2023a) oraz dotychczasowych *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (ang. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, zwanych dalej IPPF 2016 (IIA, 2016)).

Jak podkreśla Anthony Pugliese, prezes IIA: „Ustalanie standardów odbywa się zgodnie z rygorystycznym procesem i ma na celu zaspokojenie podstawowych

potrzeb zawodu i służy interesowi publicznemu” (IIA, 2023b, s. 3). Opublikowanie nowych oraz przetłumaczonych Standardów zostało zaplanowane na I kwartał 2024 roku (IIA, 2023c). Jednak organizacje, które stosują IPPF 2016, będą miały rok na dostosowanie się do nowych wymagań, co oznacza że dokumentację ładu organizacyjnego audytu wewnętrznego należy zmienić i dostosować do GIAS 2023 w 2025 roku. GIAS 2023 z pewnością więc zastąpią IPPF 2016 w latach 2024-2025.

GIAS 2023 przewidują istotną zmianę struktury i sposobu prezentacji wymagań. Standardy i wytyczne wdrożeniowe są przedstawione w pięciu domenach, z których każda odnosi się do kluczowych aspektów zawodu. Domeny⁶, w ramach których regulowane są oczekiwania wobec audytu wewnętrznego obejmują (IIA, 2023a):

- Domena I – *Cel audytu wewnętrznego* ujednocila opisy zawodu, które były rozproszone w różnych komponentach wcześniejszych regulacji.
- Domena II – *Etyka i profesjonalizm* obejmuje Kodeks Etyki⁷ i standardy odnoszące się do postępowania praktyków zawodu audytu wewnętrznego oraz wzbogacona jest o standardy dotyczące należytej staranności zawodowej.
- Domena III – *Zarządzanie funkcją audytu wewnętrznego* wyjaśnia kwestię organów odpowiedzialnych za prawidłowe funkcjonowanie audytu wewnętrznego. Zmiana ta po raz pierwszy określa ważne obowiązki rady⁸

⁶ W wersji angielskiej dokumentu użyto terminu „Domain”, jak również w wersji polskiej został on przetłumaczony jako „Domeny”. Pomimo, że istnieją bardziej adekwatne w języku polskim sformułowania (obszary, dziedziny), autor używa oryginalnego nazewnictwa zastosowanego przez IIA w omawianych dokumentach.

⁷ W celu rozróżnienia dwóch różnych zagadnień tj. etyki organizacji i etyki audytu wewnętrznego, konsekwentnie stosując nazewnictwo wynikające zarówno z IPPF 2016, jak również w GIAS 2023 – autor używa terminu „Kodeks Etyki” w odniesieniu do etyki audytorów wewnętrznych oraz „kodeks etyki” w odniesieniu do uregulowania etyki organizacji.

⁸ W perspektywie standardów rada to organ najwyższego szczebla odpowiedzialny za ład organizacyjny, taki jak: rada dyrektorów, komitet albo inny organ, któremu rada dyrektorów przekazała określone funkcje (na przykład komitet audytu), rada niewykonawcza/nadzorcza w organizacji, która posiada więcej niż jeden organ nadzorczy, rada zarządzających lub powiernicza, grupa wybranych urzędników lub nominatów politycznych. Jeśli rada nie istnieje, słowo „rada” odnosi się do grupy lub osoby, której powierzono obowiązki w zakresie ładu organizacyjnego (...). Zdaniem autora na tym tle mogą powstać problemy interpretacyjne, ponieważ w polskich spółkach kapitałowych słowo „rada” najczęściej odnosi się do rady nadzorczej, co byłoby ograniczające. Mając na uwadze dotychczasowe rozumienie słowa „rada” – nadal interpretacja w języku polskim będzie zależeć od kontekstu i charakteru organizacji. Czasem będzie to rzeczywiście rada nadzorcza, ale w pewnych sytuacjach może to być ściśle kierownictwo danej organizacji, w której działa audyt np. minister, prezes, dyrektor lub rektor.

w zakresie wspierania skutecznego audytu wewnętrznego i odnosi się do tego, w jaki sposób zarządzający audytem wewnętrznym może wspierać radę w wypełnianiu jej obowiązków.

- Domena IV – *Zarządzanie funkcją audytu wewnętrznego* wyjaśnia rolę zarządzającego audytem wewnętrznym i zapewnia wytyczne dotyczące realizowania funkcji audytu wewnętrznego.
- Domena V – Wykonywanie usług audytu wewnętrznego obejmuje dodatkowe wymagania i praktyki w zakresie efektywnego świadczenia usług audytu wewnętrznego.

W GIAS 2023 słowo etyka w różnych odmianach pojawia się 37 razy, podczas gdy w IPPF 2016, obowiązujących w latach 2017-2023, nieco mniej – 33 razy. Jako przymiotnik – odnoszący się do atrybutu audytu, bądź organizacji, słowo etyczny w różnych odmianach w GIAS 2023 pojawia się 19 razy, podczas gdy w IPPF 2016 było to tylko 4 odniesienia. Kiedy jednak analizuje się treść GIAS 2023 dokładnie, to przeważająca większość użycia słowa etyki dotyczy odniesienia do Kodeksu Etyki zawodu audytora wewnętrznego, a więc ma charakter niejako autoteliczny, tj. odnoszący się do wymagań stawianych samym audytorom. Mimo powyższej – czysto statystycznej obserwacji – nie sposób pominąć pięciokrotnego wzrostu objętości regulacji precyzujących, dlaczego – oraz jak – audytorzy wewnętrzeni powinni ukierunkować swoje zadania na kwestie etyczne. Tę regulacyjną zmianę, aksjologiczną a zarazem istotną w pragmatyce zawodowej w analizowanym zakresie, w ujęciu porównawczym przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Odniesienia do zagadnień etycznych w standardach audytu wewnętrznego

IPPF 2016	GIAS 2023
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Standard 2110 – Ład organizacyjny</i> • fragment jednego zdania odnoszącego się do etyki 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Standard 1.2 – Oczekiwania organizacji w zakresie etyki, zawierający</i> • wymagania (cztery zdania odnoszące się do etyki)
<ul style="list-style-type: none"> • 2) <i>Standard 2110.A1</i> • fragment jednego zdania odnoszącego się do etyki 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Wskazówki dotyczące wdrożenia i potwierdzenia zgodności</i> • wdrożenie (osiem zdań odnoszących się do etyki) • potwierdzenie zgodności (cztery zdania odnoszące się do etyki)
<ul style="list-style-type: none"> • 3) <i>Definicja środowiska kontroli</i> • fragment jednego zdania odnoszącego się do etyki 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Standard 9.1 Zrozumienie ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli</i> • (jedno zdanie odnoszące się do etyki)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (IIA, 2016, s. 30; IIA, 2023a, s. 15-16).

Standardy IPPF 2016 składają się z dwóch grup standardów: „Standardów Atrybutów” oraz „Standardów Działania”. Pierwsza grupa standardów określa cechy audytu wewnętrznego, takie jak np. niezależność. Druga grupa standardów odpowiada na pytania, jak audyt wewnętrzny działa, czyli jak realizuje swoje zadania. W ramach grupy „Standardów Działania” w Standardzie 2110 – *Ład organizacyjny* znajdował się następujący wymóg: *Audyt wewnętrzny musi oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny i przedstawiać stosowne zalecenia usprawnienia tych procesów w zakresie: (...) promowania odpowiednich zasad etyki i wartości w organizacji* (IIA 2016, s. 30). W uzupełnieniu do powyższego, w Standardzie 2110.A1 (IIA 2016, s. 30), precyzującym poprzedni standard w odniesieniu do zadań zapewniających, przedstawiono, iż audyt wewnętrzny *musi oceniać cele, a także sposób zaprojektowania i wdrożenia oraz skuteczność programów i działań organizacji w zakresie etyki*⁹. Ponadto, zainteresowanie audytu kwestiami etycznymi, wynikać powinno z definicji audytu wewnętrznego, według której praca audytu *„polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania”* (IIA, 2016, s. 3). Z kolei, z definicji środowiska kontroli, zawartej w tych Standardach wynika, że na środowisko kontroli składają się (m.in.) uczciwość i wartości etyczne (IIA, 2016, s. 49).

W standardach GIAS 2023 zagadnienie etyki jako przedmiotu audytu wewnętrznego precyzuje Standard 1.2 – *Oczekiwania organizacji w zakresie etyki*.

Wymagania tego standardu stanowią, że audytorzy wewnętrzni muszą (IIA, 2023a, s. 15):

- szanować i wspierać uzasadnione oczekiwania organizacji w zakresie etyki.
- rozumieć i spełniać oczekiwania organizacji w zakresie etyki i być gotowi, aby rozpoznać zachowania niezgodne z tymi oczekiwaniami.
- wspierać i promować kulturę organizacyjną opartą o etykę.
- oceniać i przedstawiać rekomendacje nakierowane na poprawę celów organizacji, polityk i procesów promujących odpowiednią etykę i wartości. Jeśli audytorzy wewnętrzni zidentyfikują zachowania w organizacji niespójne z oczekiwaniami organizacji w zakresie etyki, muszą zgłosić swoje wątpliwości zgodnie z politykami ustalonymi przez zarządzającego audytem wewnętrznym.

Zgodnie z systematyką regulacyjną GIAS 2023 – każdy standard – zawiera część określoną jako *Wskazówki dotyczące wdrożenia i potwierdzenia zgodności*. Wytyczne dotyczące wdrożenia Standardu 1.2 mówią o tym, że plan audytu

⁹ Oznaczenie A w numerze standardu od angielskiego terminu *assurance* ogranicza dany standard tylko do zadań zapewniających w przeciwieństwie do oznaczenia .C – dotyczący zadań doradczych (z ang. *consulting*).

wewnętrznego powinien obejmować ocenę ryzyk związanych z kwestiami etycznymi w organizacji, aby ocenić czy istniejące polityki, procesy i inne kontrole adekwatnie i skutecznie się do nich odnoszą (IIA, 2023a, s. 15). W świetle omawianej regulacji IIA¹⁰, polityki organizacji mogą określać: kryteria i procesy informowania o kwestiach etycznych oraz postępowania z nimi, strony, które powinny otrzymać taką komunikację oraz tryb eskalacji nierozwiązanych kwestii. Zarządzający audytem wewnętrznym powinien także ustalić metodykę podejścia do kwestii etycznych oraz omówić ją z kierownictwem wyższego szczebla i radą, aby zapewnić wspólne podejście.

W świetle GIAS 2023 audytorzy wewnętrzni powinni rozważać ryzyka i kontrole związane z etyką w trakcie poszczególnych zadań. Jeśli audytorzy wewnętrzni zidentyfikują zachowania w organizacji, które są niespójne z oczekiwaniami organizacji w zakresie etyki, powinni przestrzegać metodyki i komunikować takie ustalenia wewnątrz zgodnie z metodyką ustanowioną przez zarządzającego audytem wewnętrznym, która z kolei uwzględni polityki i procesy organizacyjne (IIA, 2023a, s.15).

Omawiany standard wprowadza również sposób postępowania w sytuacji, w której to kierownictwo wyższego szczebla łamie oczekiwania etyczne. W przypadku zaistnienia zagadnienia dotyczącego, np. zarząd, zarządzający audytem wewnętrznym powinien zgłosić swoje wątpliwości do rady. Jeśli wątpliwości natury etycznej dotyczą przewodniczącego rady, zarządzający audytem wewnętrznym powinien zgłosić swoje wątpliwości do całej rady (IIA 2023a, s.15). Nowym elementem struktury regulacji IIA, jaki został wprowadzony w GIAS 2023 jest „Potwierdzenie zgodności”. Ideą tego nowego – w stosunku do IPPF 2016 – komponentu regulacyjnego jest doprecyzowanie, w jaki sposób audytorzy mogą wykazać zgodność dla realizacji danego standardu. Potwierdzenie zgodności dla omawianego Standardu 1.2, ma polegać na wykazaniu (IIA, 2023a, s.16):

- dowodów uczestnictwa audytorów wewnętrznych w warsztatach, szkoleniach, spotkaniach, podczas których omawiano kwestie oczekiwań i problemów etycznych.
- formularzy podpisanych przez poszczególnych audytorów wewnętrznych potwierdzające ich zrozumienie i zobowiązanie do przestrzegania polityk i procesów etycznych organizacji;
- udokumentowana oceny polityk i procesów etycznych organizacji;
- dokumentacji wykazującej, że kwestie etyczne były skutecznie komunikowane kierownictwu wyższego szczebla, radzie i regulatorowi w zgodzie z politykami organizacji i odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami.

¹⁰ Ang. *policies* – dokument o charakterze kierunkowym i regulacyjnym – nie chodzi o *politics* – w odniesieniu do debaty lub agendy politycznej.

W uzupełnieniu do powyższego, Standard 9.1 – *Zrozumienie ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli* wskazuje w wymaganiach „(...) Aby zrozumieć procesy ładu organizacyjnego, zarządzający audytem wewnętrznym musi rozważyć, w jaki sposób organizacja: (...) promuje kulturę etyczną” (IIA, 2023a, s.68).

Z powyższej analizy wynika, że GIAS 2023 w sposób bardziej precyzyjny i konkretny regulują kwestie nie tylko etosu audytora wewnętrznego, ale w znacznym większym stopniu precyzuje, czy, dlaczego oraz jak, audytować zagadnienia z obszaru etycznego funkcjonowania organizacji. Zdaniem autora jest to nie tylko ilościowa, ale i przede wszystkim jakościowa zmiana funkcjonowania audytu wewnętrznego na świecie, odnosząca się do wyzwań współczesnej gospodarki, w której zagadnienia odpowiedzialności mają coraz większe znaczenie.

3. Analiza krytyczna poziomów dojrzałości etycznej organizacji

W 2012 roku Instytut Audytorów Wewnętrznych opublikował *Praktyczny przewodnik pt. Ocena programów i działań związanych z etyką* (IIA, 2012). Celem przewodnika było dostarczenie audytorom wewnętrznym narzędzi do oceny programów i działań związanych z etyką. Z uwagi zarówno na fakt, że od publikacji tego przewodnika minęła ponad dekada, jak również dlatego, że dziś dysponujemy już wiedzą o treści GIAS 2023, celowa jest krytyczna analiza tego dokumentu.

Warto w tym miejscu podać, iż audytorzy wewnętrzni często posługują się w swojej pracy określeniem „dojrzałość” oraz matrycami charakteryzującymi poziomy tejże dojrzałości w odniesieniu do audytowanego obszaru. Dzięki nim analizują cele tej działalności i określają korzyści z niej wynikające. W przewodniku pt. *Dobór, wykorzystanie i tworzenie modeli dojrzałości: narzędzie dla usług zapewniających i doradczych* (ang. *Selecting, using, and creating maturity models: a tool for assurance and consulting engagements*, Instytut Audytorów Wewnętrznych wskazuje na szereg korzyści, których wystąpienie pomaga identyfikować stosowanie modeli dojrzałości. „Odpowiednio zaprojektowane modele dojrzałości zapewniają (IIA, 2013, s. 29):

- ramy dla przewidywania przyszłości, pożądanego stanu i rozwoju planów doskonalenia;
- punkty odniesienia dla organizacji w celu porównania jej procesów wewnętrznie lub zewnętrznie;
- mechanizm zapewniający wgląd w ścieżkę doskonalenia od niedojrzałego do dojrzałego procesu;
- zdyscyplinowaną metodę, która jest stosunkowo łatwa do zrozumienia i wdrożenia.

Tym samym, poziomy dojrzałości pozwalają na określenie luk organizacyjnych i regulacyjnych, kierunku oczekiwanych zmian i usystematyzowanego podejścia do danego zagadnienia. Rozpoznanie różnic pomiędzy poziomami dojrzałości i ich skomentowanie jest więc poznawcze i może prowadzić do interesujących obserwacji, w szczególności jeśli odniesione one zostaną – co autor czyni w dalszym wywodzie – do teorii kultury organizacyjnej Edgara H. Sheina.

W okresie od pierwszej publikacji *Praktycznego przewodnika* do wdrożenia nowych standardów miały miejsce liczne wydarzenia, które wpłynęły na warunki funkcjonowania organizacji w Polsce i Europie. Do takich zdarzeń należy zaliczyć m.in.:

- doregulowanie kwestii prywatności klientów i pracowników w świetle wdrożenia europejskich standardów ochrony danych osobowych,
- zmiany funkcjonowania rynku pracy wynikające np. z dyrektywy *work life-balance*,
- uregulowanie zagadnienia sygnalistów na poziomie europejskim, które do zakończenia ostatniej kadencji nie doczekało się – poza licznymi projektami wdrożenia polskiego modelu ochrony sygnalistów,
- wybuch światowej pandemii COVID-19, wybuchy wojen, wpływających na globalne interesy, w tym zarówno na łamanie praw człowieka, jak i na zmiany oceny etyczności łańcuchów dostaw.

Praktyczny przewodnik pt. *Ocena programów i działań związanych z etyką* określał obszary funkcjonowania organizacji w sześciu obszarach tematycznych oraz w pięciu poziomach dojrzałości. Tę systematykę (IIA, 2012, s. 14-19) ilustruje tabela 2.

Tabela 2. Skrócony schemat analizy poziomów dojrzałości etycznej organizacji

	Kodeks etyki	Kultura i spójność	Świadomość	Struktura i odpowiedzialność	Automatyzacja i integracja procesów	Cele i system pomiarowy
Początkowy	Brak danego komponentu					
Praktykowany	Komponent istnieje – jednak może być niekompletny lub nieaktualny					
Zdefiniowany	Komponent jest kompletny i okresowo przeglądany (oceniany)					
Dojrzały	Komponent jest doskonały, element weryfikowany również przez pracowników					
Światowej klasy	Komponent jest oceniany przez podmioty zewnętrzne z wykorzystaniem zróżnicowanych technik					

Źródło: na podstawie: (IIA, 2012, s. 14-19).

W tym miejscu należy podkreślić, że poziom dojrzałości określony jako „światowa klasa” nie jest standardowo wykorzystywanym poziomem do analizy poziomu dojrzałości

procesów i obszarów w audycie wewnętrznym. Częściej spotykanym jest podział 4-stopniowy, bez tej ostatniej kategorii.

W celu ilustracji sposobu prezentacji poziomów etycznych, poniżej przedstawione są poziomy dojrzałości dla obszaru „kodeks etyki”.

Poziom *początkowy* cechuje – w świetle autorów przewodnika – brak formalnego kodeksu etyki oraz brak przekazu co do oczekiwań kierownictwa odnośnie kodeksu etyki. Poziom praktykowany, wskazuje, że kodeks istnieje, ale może być niekompletny lub nieaktualny. Na tym poziomie doświadczeni pracownicy organizacji mają ogólne zrozumienie oczekiwań kierownictwa w zakresie kodeksu etycznego, ale nowi mogą mieć problemy z rozpoznaniem tych oczekiwań. Na poziomie *zdefiniowanym* istnieje kompletny kodeks etyki, który został zatwierdzony przez radę i jest przeglądany co dwa, trzy lata, aby ustalić, czy wciąż jest aktualny. Ponadto wszyscy pracownicy muszą podpisać dokument, potwierdzając przestrzeganie kodeksu etyki. Nowi pracownicy muszą podpisać dokument potwierdzając, że przeczytali i zrozumieli kodeks. Z kolei poziom *dojrzały* wymaga, aby zostały wdrożone zewnętrzne przeglądy kodeksu, celem stwierdzenia, czy istniejący w organizacji kodeks etyki nadal jest aktualny i odpowiedni. Kodeks etyki jest – na tym poziomie dojrzałości – przeglądany co roku i w razie potrzeby aktualizowany. Wszyscy pracownicy muszą wypełnić coroczną ankietę, zawierającą dodatkowe pytania odnośnie do postępowania zgodnego z kodeksem etyki. Ostatni poziom, *światowa klasa*, wymaga, aby wdrożono szczegółowe polityki zgodności wspierające i dostarczające dodatkowych wyjaśnień odnośnie do kluczowych elementów kodeksu etyki. Ponadto, aby ocenić rozumienie kodeksu etyki i ocenić zgodność działań realizowanych w organizacji z wartościami w kodeksie specyfikowanymi, w całej organizacji okresowo przeprowadzane są badania fokusowe i/ lub ankiety na reprezentatywnej grupie pracowników.

W ocenie autora, komunikowanie wartości nie musi opierać się o nowy kodeks etyki. Może ono dotyczyć ogólnych wartości danego zawodu lub branży. Stąd orientacja na konkretny kodeks etyki organizacji może być nieadekwatna do tych organizacji, w których standardy etyczne są określone w innych, jednoznacznie identyfikowalnych źródłach zasad etycznego funkcjonowania.

Badania fokusowe (tzw. FGI – *focus group interview*) oraz ankiety nie muszą być przypisane programowi etycznemu na poziomie „światowej klasy”. Badania fokusowe może zrealizować zarówno doradca zewnętrzny, jak również audytor, podczas analizy zagadnień etycznych. W szczególności identyfikacja przyczyn braku wdrożenia lub nieodpowiednich zapisów – zdaniem pracowników – będzie możliwa właśnie podczas badania fokusowego, to jest zogniskowanego wywiadu grupowego. Z powodzeniem badania takie – wykonywane przez audytorów, czy też przez koordynatorów etycznych ustalonych w organizacji – mogą być wspomagane narzędziami wykorzystywanymi do badań *on-line*, a dostępnymi w różnych

aplikacjach biurowych (np. Google Forms w ramach pakietu aplikacji Google oraz Microsoft Forms w ramach Office 365).

Dla pozostałych obszarów również zastosowano w *Przewodniku* analogiczne poziomy, a ich szczegółowa analiza przekroczyłaby objętość niniejszego artykułu. Jednak inne obszary analizy etycznej wskazują na analogiczne kryteria, to jest: istnienie danego dokumentu lub wymagań, ocena stopnia wdrożenia, ocena odstępstw lub identyfikacji luk oraz stopnia zaangażowania kierownictwa i wybranych grup pracowników w dany proces lub obszar.

Przedstawione powyżej rekomendowane poziomy dojrzałości identyfikowane mogą być w drodze udzielenia odpowiedzi na pytania przedstawione w tabeli 3.

Tabela 3. Obszary analizy dojrzałości etycznej organizacji i kluczowe pytania

1.	Kodeks Etyki	Jak skutecznie Kodeks precyzuje oczekiwania kierownictwa w zakresie etycznego postępowania?
2.	Kultura i spójność	Jak organizacja postrzega zobowiązanie kierownictwa do zachowania zgodności?
3.	Świadomość	Jak bardzo pracownicy i zewnątrzni interesariusza są świadomi programu zgodności i jego regulacji?
4.	Struktura i odpowiedzialność	Jak skuteczna jest struktura w zakresie zarządzania programem i egzekwowania odpowiedzialności?
5.	Automatyzacja i integracja procesu	Jak skutecznie kontrole zgodności i procesy są ustandaryzowane, zintegrowane i zautomatyzowane?
6.	Cele i system pomiarowy	Jak mierzony jest sukces programu zgodności?

Źródło: na podstawie: (IIA 2012, s. 14-19).

Powyższa systematyka istotnie koresponduje z charakterystyką kultury organizacyjnej w teorii Edgara H. Scheina, który wprowadził do nauki o zarządzaniu, klasyczną dziś koncepcję poziomów kultury organizacyjnej (Schein, 2004, s. 26). Odniesienie koncepcji poziomów kultury organizacyjnej Scheina na płaszczyznę audytu wewnętrznego prowadzi do pewnych spostrzeżeń, co do możliwości objęcia organizacji oceną audytu wewnętrznego. Sygnalizuje je tabela 4.

Przedstawionym poziomom dojrzałości można przypisać określone elementy danego poziomu kultury organizacyjnej. Przykładowo, istnienie kodeksu etyki lub polityki zgodności będzie się mieściło w *głoszonych przekonaniach i wartościach*. Jednakże, uważna analiza wskazówek zawartych *Przewodniku praktycznym* pozwala zidentyfikować pewne braki w dookreślaniu przyporządkowania elementów kultury organizacyjnej do adekwatnych poziomów dojrzałości. Najbardziej widoczny jest tu brak przyporządkowania odnoszący się do przestrzeni pracy i warunków funkcjonowania organizacji, które należałoby wskazać przy opisie poziomu *artefaktów*. Tymczasem, ten element jest w ocenie poziomu dojrzałości istotny i jego pominięcie

Tabela 4. Poziomy kultury organizacyjnej, wraz z oceną możliwości oceną audytu wewnętrznego

Poziom kultury organizacyjnej i jego cechy według H. Scheina		Ocena audytowalności (możliwości objęcia oceną audytu wewnętrznego) organizacji
Poziom	Cechy	
Artefakty	Widoczne struktury i procesy organizacyjne	<i>Artefakty</i> to poziom kultury organizacyjnej oceniany przy pomocy standardowych technik oceny (weryfikacja: czy istnieje, czy nie, ocena treści)
Głoszone przekonania i wartości	Strategie, cele, filozofie	<i>Przekonania i wartości</i> oceniane są przy pomocy standardowych technik oceny, jak również technik pogłębionych, np. wywiadów indywidualnych oraz badań fokusowych.
Podstawowe założenia	Nieświadome, przyjęte za pewnik przekonania, percepcje, myśli i uczucia...	<i>Podstawowe założenia</i> są trudnym dla audytu wewnętrznego poziomem kultury organizacyjnej. Niemniej przy dużym zaufaniu pracowników do audytora wewnętrznego, jest możliwy do oceny. Przykładowo audytor wewnętrzny może pozyskać wiedzę od pracowników o społecznych uzgodnieniach (np. „wszyscy tak robią”) lub racjonalizacji (np. „jeśli bym tego nie robił nie dostałbym premii”). Pozyskanie przez audytora wewnętrznego wiedzy w tym zakresie może być wspierane przez anonimowe ankiety oraz efektywną współpracę z komórką organizacyjną lub pracownikiem odpowiedzialnym za kanał komunikacji służący do sygnalizowania nieprawidłowości.

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem: (Schein, 2004, s. 26).

daje niepełny obraz – klasyfikowanej ze względu na dojrzałość – kultury organizacyjnej. Przykładowo, różnice w: wyposażeniu pomieszczeń, w których wykonywane są różne zadania pracownicze, jakości sprzętu udostępnianego różnym grupom pracowniczym, wysokości wynagrodzeń, w szczególności gdy występuje luka płacowa¹¹, mogą być elementami, które nie są wprost powiązane z modelem etycznym danej organizacji, ale mogą świadczyć o istnieniu lub ograniczaniu takich zjawisk jak dyskryminacja, czy nierówne traktowanie.

¹¹ Ang. *gender pay gap* – różnica w wynagrodzeniu między kobietami i mężczyznami, bez przyczyny merytorycznej, najczęściej ze szkodą wobec kobiet.

Najtrudniejszym dla audytora wewnętrznego, a jednocześnie – dla kierownictwa organizacji – przypuszczalnie najważniejszym dla oceny użyteczności wyników audytu, będzie zidentyfikowanie *podstawowych założeń*, w tym również rzeczywistych przyczyn, dla których dochodzi do łamania oczekiwanych wartości etycznych. Do identyfikacji występowania cech tego najbardziej złożonego poziomu kultury organizacyjnej, tj. poziomu, który odzwierciedla realne przekładanie się kodeksowych wartości etycznych na praktykę funkcjonowania organizacji, audytor wewnętrzny dysponuje szeregiem technik audytowych. Pierwszą (i zarazem podstawową) są wywiady prowadzone jako rozmowy indywidualne. Drugą techniką są rozmowy w szerszym gronie. Mogą one mieć formę swobodną, ale także mogą być bardziej usystematyzowane jako zogniskowane wywiady grupowe. Trzecią formą pozyskiwania informacji ważnej w ocenie są ankiety, które zawierają pytania zarówno zamknięte (formułowane z wykorzystaniem np. skali Likerta), jak również pytania otwarte, pozwalające na swobodną wypowiedź. Ostatnim – coraz popularniejszym źródłem wiedzy na temat rzeczywistości podzielanych przez pracowników wartości są anonimowe kanały komunikacyjne dedykowane informowaniu organizacji o nieprawidłowościach tj. kanały sygnalizacji.¹²

O efektywności wykorzystania powyższych narzędzi przesądza ważne uwarunkowanie, tj. przestrzeń zaufania, którym pracownicy organizacji obdarzą audytora wewnętrznego (albo nie) oraz sposób komunikacji zarówno realizowanego zadania audytowego w obszarze etyki, jak i zadań wcześniej przez niego prowadzonych. Przestrzeń zaufania, jest bowiem obszarem komunikacji, w którym pracownicy i kierownicy będą się czuć na tyle komfortowo, aby mieć pewność, że ich wiedza zostanie wykorzystana do usprawnienia organizacji, a nie do wyciągnięcia negatywnych konsekwencji w stosunku do osób, które w dobrej wierze przekazują swoją wiedzę o słabościach organizacji.

Trzeba także zauważyć, że pozostałe – przedstawione w analizowanym *Przewodniku* – opisy poziomów dojrzałości organizacji w obszarze etycznym nie odnoszą się do takich współczesnych wyzwań, jak:

- zagadnień prywatności,
- zastosowania sztucznej inteligencji (w tym zidentyfikowanych w działaniach sztucznej inteligencji stronniczych sądów),
- etyczności całego łańcucha dostaw, w tym oceny sposobu realizacji sankcji.

¹² Polska do dnia publikacji niniejszego artykułu nie przyjęła ustawy implementującej Dyrektywę Parlamentu Europejskiego I Rady (UE) 2019/1937 z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii. Niemniej wiele podmiotów – licząc się ze zmianą prawa w tym obszarze – wyprzedza ruch polskiego prawodawcy, wdrażając rozwiązania sygnalizacyjne, niezależnie od wymagań krajowych, ale w zgodzie z Dyrektywą.

Reasumując powyższą analizę poziomów dojrzałości należy podkreślić, że Przewodniku praktycznym pt. *Ocena programów i działań związanych z etyką* (IIA, 2012) ten w sposób inspirujący identyfikuje sześć obszarów tematycznych oraz pięć poziomów dojrzałości. W ocenie autora dylematy interpretacyjne w znacznej mierze mogą dotyczyć różnic pomiędzy poziomem *dojrzałym i światowej klasy*. Dlatego też – w kontekście wdrożenia GIAS 2023 – przedmiotem dalszych prac nad aktualizacją Przewodnika powinny być zarówno ocena użyteczności poznawczej ostatniego poziomu (*światowej klasy*) oraz identyfikowanie wyzwań etycznych, jakich dostarczył organizacjom okres ostatnich 12 lat.

Aktualizacja struktury dokumentów IIA, wynikająca z wdrożenia od 2024 roku GIAS 2023, powinna skutkować także weryfikacją brzmienia wskazówek dla audytorów wewnętrznych w zakresie objęcia przez audyt wewnętrznych obszaru etyki w funkcjonowaniu organizacji. Aktualizacja ta powinna uwzględniać m.in. kwestie pracownicze, w tym prywatności, dylematy etyczne wynikające ze stosowania sztucznej inteligencji, jak również skuteczność oceny etyczności na całej długości łańcucha dostaw (w tym także łańcucha usług).

4. Propozycja opisu zadań audytu wewnętrznego w obszarze etyki organizacji

We wcześniejszych częściach artykułu zarysowane zostały nowe – odnoszące się do etyki – obowiązki audytu wewnętrznego oraz wyzwania w zakresie kształtowania ocen w tym obszarze (identyfikowaniu poziomu dojrzałości organizacji z etycznego punktu widzenia). W tym miejscu, zasadne jest wskazanie – po raz kolejny – na to, iż poza zadaniami zapewniającymi, w których audytorzy wewnętrzni oceniają dany obszar (tu: etyki) możliwa jest realizacja zadań doradczych (tu: w obszarze etyki). Należy mieć przy tym na względzie także to, że od audytorów oczekuje się wsparcia organizacji w identyfikacji ryzyka, na które organizacja jest ekspozowana, a które audytor dostrzega z racji doświadczenia i umiejętności profesjonalnego osądu. Tym samym mogą pojawić się dylematy: jakie zadania audytor wewnętrzny może wykonać, a jakie należy powierzyć innym pracownikom lub kierującym obszarami o istotnym znaczeniu dla ładu organizacyjnego (np. funkcji prawnej, zgodności lub ryzyka). W tym celu autor proponuje stosowanie – do obszaru etyki i ryzyka nieetyczności organizacji – spojrzenia, na zadania audytora i sposób ich realizowania, analogicznego jak to, które ma zastosowanie w odniesieniu do kwestii związanych z zarządzaniem ryzykiem identyfikowanym w innych, niż etyka, obszarach.

Rola audytu w zarządzaniu ryzykiem ulega ewolucji i w literaturze audytorskiej prowadzona jest szeroka debata poświęcona temu zagadnieniu, niemniej jednak ukształtował się pewien model, który – choć bywa kontestowany – ma

walor poznawczy i pozwala zapewnić niezależność audytu wewnętrznego podczas oceny zadań audytowych zapewniających, doradczych oraz ewentualnie innych, które audytowi są powierzane.

Bazując na *Praktycznym przewodniku* z roku 2012 (IIA, 2010, s. 7) i rekomendowanej części pt. *Role audytu wewnętrznego w systemie zarządzania ryzykiem* autor – przedstawiając swój punkt widzenia – korzysta z zaproponowanej w nim struktury opisu zadań audytora wewnętrznego, w ramach której wyróżnia się trzy rodzaje zadań i ich potencjalnej realizacji, bądź ograniczeń działania audytu wewnętrznego.

Proponowany w tym *Przewodniku* model postrzegania zadań audytora wewnętrznego zakłada, że istnieją (IIA, 2010, s. 7):

- kluczowe role audytu wewnętrznego, tj. takie, w których rola audytu wewnętrznego jest oczekiwana lub pożądana oraz realizacja zadań jest zgodna ze standardami, a co za tym idzie nie narusza bezstronności;
- uzasadnione role audytu wewnętrznego, w których konieczna jest ostrożność, i które wynikają z niskiej dojrzałości oraz braku możliwości realizacji zadań przez inną osobę lub jednostkę w organizacji;
- role, których audyt wewnętrzny nie powinien podejmować, tj. takie zadania które powinny być powierzone innej osobie lub jednostce organizacyjnej; w małych organizacjach, w których istnienie audytu jest wymogiem formalnym, prawnym lub wynikającym z dobrych praktyk, czasem powierza się te zadania i w związku z tym ich ewentualna ocena (np. zadanie audytowe w tym obszarze) powinno być powierzone podmiotowi zewnętrznemu.

Autor, podążając za powyższym tokiem porządkowania zadań audytora wewnętrznego, w tabeli 5 przedstawia własną propozycję określania zadań, które w związku z zagadnieniami etycznymi audyt wewnętrzny:

- powinien wykonywać,
- może wykonywać,
- nie powinien wykonywać.

Powyższa systematyka zadań w obszarze etyki organizacji i roli audytu wewnętrznego ma charakter propozycji i wynika z:

- doświadczenia autora w realizacji zadań audytowych w obszarze etyki,
- dyskusji przeprowadzonych z audytorami wewnętrznymi podczas autorskich szkoleń na temat audytowania zagadnień etycznych,
- analizy treści GIAS 2023.

Mając na uwadze, że audyt wewnętrzny (IIA, 2018, s. 2) zapewnia wnikliwą analizę, propozycja ta pełnić może rolę katalizatora, pozwalającego kierownictwu i radzie lepiej rozumieć procesy i struktury ładu organizacyjnego. Zadania audytora przedstawione w trzeciej kolumnie tabeli 5. – w ocenie autora – bardzo mocno ograniczałyby bezstronność i obiektywizm realizacji zadań audytowych

w pozostałych obszarach funkcjonowania organizacji. Stąd, pomimo że audytorom wewnętrznym czasami powierza się zadania spoza funkcji audytu wewnętrznego, to ewentualną odpowiedzialność zarządczą za obszar etyki uznać należy za ograniczającą działanie audytu wewnętrznego.

Tabela 5. Propozycja systematyki zadań w obszarze etyki organizacji i roli audytu wewnętrznego

Kluczowe role audytu wewnętrznego	Uzasadnione role audytu wewnętrznego	Role, których audyt wewnętrzny nie powinien podejmować
<ul style="list-style-type: none"> • Dostarczenie zapewnienia o procesach wpływających na etykę. • Ocena obszaru etyki. • Ocena raportowania o najważniejszych incydentach etycznych. • Przegląd zarządzania obszarem etyki. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ułatwienie identyfikacji i oceny zagadnień etycznych • Doradzanie kierownictwu co do sposobów reakcji na ryzyko nieetyczności funkcjonowania organizacji. • Koordynowanie czynności z obszaru etyki (np. zbieranie informacji o incydentach oraz reakcji na nie, ale nie zarządzanie reakcją organizacji na nie). • Skonsolidowane raportowanie. • Wspieranie wdrożenia systemu zarządzania etycznego. • Opracowywanie strategii etycznej, z wyłączeniem odpowiedzialności za jej wdrożenie. 	<ul style="list-style-type: none"> • Określanie apetytu na ryzyko nieetyczności organizacji w wybranych obszarach. • Narzucenie procesów zarządzania etycznego organizacji. • Podejmowanie decyzji o reakcji na ryzyko nieetyczności. • Wdrażanie reakcji na ryzyko nieetyczności w imieniu kierownictwa. • Odpowiedzialność za funkcjonowanie etyczne organizacji.

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem klasyfikacji ról audytora wewnętrznego przedstawionych w: (IIA, 2010, s. 7).

Podsumowanie

Funkcjonowanie audytu wewnętrznego, jako jednego z narzędzi wspierających efektywne wdrażanie ładu organizacyjnego, mieści się w perspektywie neoinstytucjonalnej nauki o zarządzaniu.

Ogłoszone w grudniu 2023 roku *Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego*, w sposób istotny i wyczerpujący, regulują obowiązki audytu wewnętrznego w ocenie etyki w organizacji. Zmiany obejmują nie tylko rozszerzenie semantycznego pola analizowanej regulacji, ale również doprecyzowują i w sposób bardziej przejrzysty prezentują wymagania stawiane audytorom w prezentowanym obszarze.

Przewodniki praktyczne Instytutu Auditorów Wewnętrznych z 2012, dotyczący oceny programów etycznych oraz z 2018 dotyczący oceny zarządzania ryzykiem, mają zróżnicowany i systematycznie co raz mniej aktualny potencjał do wniesienia

wartości dodanej. W związku z tym, w ślad za ustanowieniem nowych GIAS 2023 – wskazówki w tym obszarze, na pewnym poziomie ogólności zostały w tych standardach zawarte, a na poziomie szczegółowym realizacji zadań audytowych wymagają istotnej aktualizacji.

W celu zapewnienia bezstronności i obiektywizmu audytu wewnętrznego niezbędne jest wyznaczenie zakresu zadań audytu wewnętrznego pożądanych, możliwych i niewskazanych w obszarze etyczności organizacji. Autor zaproponował systematykę w tym zakresie, jako propozycję do dalszej dyskusji.

Bibliografia

- Biznes. Prawo. Etyka* (2009), [red.] Gasparski W., Jabłońska-Bonca J., Warszawa 2009.
- Fukuyama F. (2003), *Kapitał społeczny, [w:] Kultura ma znaczenie – jak wartości wpływają na rozwój społeczeństw*, [red.] Harrison L. E., Huntington S. P., Warszawa 2003.
- IIA (2010). *Ocena adekwatności zarządzania ryzykiem* (2010), Praktyczny Przewodnik, Instytut Auditorów Wewnętrznych, 2010.
- IIA (2012). *Ocena programów i działań związanych z etyką* (2012), Praktyczny Przewodnik, Instytut Auditorów Wewnętrznych, 2012.
- IIA (2016). *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (2016), Instytut Auditorów Wewnętrznych, 2016.
- IIA (2018). *Rola audytu wewnętrznego w tworzeniu ładu organizacyjnego* (2018), Stanowisko Instytutu Auditorów Wewnętrznych, 2018.
- Schein E. H. (2004), *Organizational Culture and Leadership*, Cambridge-Massachusetts 2004.
- IIA (2013). *Selecting, using, and creating maturity models: a tool for assurance and consulting engagements*, Instytut Auditorów Wewnętrznych 2013.
- IIA (2023a). *Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego – projekt 2023 do konsultacji publicznych* (2023), Instytut Auditorów Wewnętrznych, 2023
- IIA (2023b). *Global Perspectives & Insights Global Perspectives & Insights, Updating Standards for a Changing World* (2023), Instytut Auditorów Wewnętrznych, 2023.
- IIA (2023c). IPPF Evolution - komunikat IIA zawierający harmonogram wdrożenia GIAS 2023 <https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/> [dostęp: 18 grudnia 2023], Instytut Auditorów Wewnętrznych, 2023.
- Lewicka-Strzałecka A. (1997), *Etyka biznesu jako dyscyplina naukowa*, [w:] *Etyka biznesu*, [red.] Dietl J. i Gasparski W., Warszawa 1997.

- Marczewska M. (2016), Teoria neoinstytucjonalna, [w:], *Zarządzanie, organizacje i organizowanie – przegląd perspektyw teoretycznych*, [red.] Krzysztof Kłincewicz Warszawa 2016.
- Soskolne C. L., Sieswerd L. E. (1998), *Implementing Ethics in the Professions: Toward Ecological Integrity*, [w:] *Ecosystem Health* Vol. 4, No 2, June 1998, Edmonton 1998.
- Teck-Heang L., Azham Md. Ali, (2008), *The evolution of auditing: An analysis of the historical development w: Journal of Modern Accounting and Auditing* Dec. 2008, Vol.4, No.12 (Serial No.43).
- The Fund: an Ethics Portrait (2010), *The Ethics Office International Monetary Fund*, Waszyngton 2010.
- The IIA's Standards Board Approves Global Internal Audit Standards <https://www.theiia.org/en/content/communications/press-releases/2023/december/the-iias-standards-board-approves-global-internal-audit-standards/> [dostęp: 15 grudnia 2023].
- Witzany A., Harrington L. (2016), *Głos klienta – przesłanie interesariuszy do audytu wewnętrznego*, Instytut Audytorów Wewnętrznych 2016.

