

Grzegorz PALUS\*

## AUDYT WEWNĘTRZNY A ŁAD AKADEMICKI – DIAGNOZA UWARUNKOWAŃ I ZALEŻNOŚCI

### (Streszczenie)

W artykule przedstawiono rozważania dotyczące ładu organizacyjnego w szkolnictwie wyższym. Zaprezentowano podstawy i założenia funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskich jednostkach sektora finansów publicznych. Omówiono również funkcję audytu wewnętrznego na przykładzie publicznej szkoły wyższej w Polsce i rolę audytu wewnętrznego w nadzorze ładu akademickiego.

**Słowa kluczowe:** ład organizacyjny; ład akademicki; governance; nadzór korporacyjny; kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny

**Klasyfikacja JEL:** H83, G38

### 1. Wstęp

Historia funkcjonowania ładu organizacyjnego (*governance*) na świecie i w Europie, jak również funkcjonowanie audytu wewnętrznego oceniającego ład organizacyjny mają długą tradycję. W Polsce zjawisko to stało się przedmiotem zainteresowań badaczy po zmianach ustrojowych, a ściślej po 2000 r. Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. wprowadza do jednostek sektora finansów publicznych obowiązek wdrożenia systemu kontroli zarządczej, która łączy elementy ładu organizacyjnego, procesu zarządzania ryzykiem i zgodności (*compliance*). Na podstawie art. 272 przywołanej powyżej ustawy rolą audytu wewnętrznego jest ocena kontroli zarządczej. Głównym celem artykułu jest rozpoznanie zależności łączących audyt wewnętrzny z ładem akademickim. Dla

---

\* Doktorant, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Zarządzania. Audytor wewnętrzny w Uniwersytecie Śląskim w Katowicach; e-mail: [grzegorz.palus@edu.uekat.pl](mailto:grzegorz.palus@edu.uekat.pl)

osiągnięcia celu dokonano przeglądu literatury światowej poświęconej ładowi organizacyjnemu uczelni wyższych oraz badań i opracowań poświęconych audytowi wewnętrznemu oceniającemu ład akademicki. Mniejsza konkurencyjność polskich uczelni na rynku badań naukowych i kształcenia wyższego, a także związana z tym niższa pozycja polskich uczelni w międzynarodowych rankingach powodują, że kwestia dobrze zorganizowanego i funkcjonującego ładu akademickiego nabiera szczególnego znaczenia. Dla podkreślenia istotności badanego zjawiska mają również wpływ zachodzące zmiany związane z przyjęciem konstytucji dla nauki, tzw. ustawą prawo o szkolnictwie wyższym 2.0. Ze względu na istotność zjawiska jak i zainteresowanie autora badaną tematyką ładu akademickiego badania przeprowadzono w oparciu o zdobyte przez autora doświadczenia pracy w audycie wewnętrznym oraz dokonane analizy. Cenne okazały się również informacje wynikające z członkostwa autora w Stowarzyszeniu Auditorów Wewnętrznych Szkół Wyższych i Stowarzyszeniu Auditorów Wewnętrznych IIA Polska.

## 2. Pojęcie *governance*

Zmiany ustrojowe w Polsce, od których upływa już blisko 30 lat, przystąpienie Polski do Unii Europejskiej i związana z tym zmiana obowiązujących przepisów prawa spowodowały, że do jednostek sektora finansów publicznych coraz częściej i szybciej wkraczają koncepcje związane z nowym zarządzaniem. Zmiana celów i kierunków działania organizacji wymagała nowego podejścia do zarządzania i tworzenia od podstaw ładu organizacyjnego (*governance*). „Kluczowe tutaj słowo *governance* wywodzi się od łac. *gubernare*, a jako rzeczownik pochodzi od angielskiego czasownika *govern*, który oznacza rządzenie, przewodzenie, kontrolowanie, regulowanie, wyznaczanie kierunku działania, a także ograniczanie zakresu swobody decydowania”<sup>1</sup>. „Pojęcie *governance* jest jednak różnie definiowane, na co ma wpływ zarówno przyjęta perspektywa poznawcza, jak i jej kontekst”<sup>2</sup>. Na potrzeby niniejszego referatu termin *governance* będzie tłumaczony jako ład organizacyjny. Jednym z pierwszych opracowań naukowych, które w sposób dogłębny opisywało i analizowało termin *governance*,

<sup>1</sup> J. Jeżak, *Corporate governance jako nowy obszar wiedzy i praktyki biznesowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Studia Ekonomiczne 2013/141, s. 21.

<sup>2</sup> A. Samborski, *Governance w przedsiębiorstwie w kontekście społecznej odpowiedzialności*, Przegląd Organizacji 2012/1 (864), s. 14.

była książka Olivera E. Williamsona pt. *The Mechanism of Governance*<sup>3</sup>. Autor definiuje i określa ład organizacyjny jako ramy instytucjonalne zapewniające właściwą realizację transakcji<sup>4</sup>. „Governance staje się więc środkiem osiągnięcia porządku (ładu-order) w relacjach, w których konflikty mogą zagrozić osiągnięciu wspólnych celów”<sup>5</sup>. Definicja ładu organizacyjnego zamieszczona jest również w słowniku Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego Instytutu Auditorów Wewnętrznych (IIA). „Ład organizacyjny to procesy i struktury wprowadzone przez radę w celu kierowania, informowania, zarządzania i monitorowania działań organizacji, prowadzących do osiągnięcia jej celów”<sup>6</sup>. Bardzo szerokie znaczenie omawianego pojęcia i interdyscyplinarny charakter obszaru badań, w którym się ono zawiera, powodują, że może być ono szeroko rozumiane, definiowane i różnie odmieniane. W literaturze przedmiotu odnajdziemy takie pojęcia, jak *governance*, *public governance*, *good governance* czy *new governance*. „W kontekście koncepcji The New Governance w ramach *public governance* pojawia się pojęcie dobrego rządzenia (Good Governance), które wg Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji jest najnowszą ideą z teorii i praktyki zarządzania publicznego, odnoszącą się zarówno do procesu podejmowania decyzji, jak i ich wdrażania przez administrację publiczną. [...] Zasady dobrego rządzenia obejmują: partycypację społeczną i otwarcie na dialog, otwartość i przejrzystość; praworządność i uczciwość; równość praw i obowiązków; innowacyjność i kompetencje; skuteczność i efektywność”<sup>7</sup>.

Za zmianami ustrojowymi podążały zmiany legislacyjne. Na zmiany w ustawodawstwie polskim w zakresie *governance* musieliśmy jednak czekać najpierw do roku 2002, a później do 2009 r. Ustawa o finansach publicznych z 2002 r. wprowadza pojęcie audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i określa funkcje audytu. Nowelizacja ustawy o finansach publicznych z 2009 r. wprowadza pojęcie kontroli zarządczej – w uproszczeniu przyrównać to można do ustawowego wprowadzenia ładu organizacyjnego do jednostek sektora fi-

<sup>3</sup> O.E. Williamson, *The Mechanism of Governance*, Oxford University Press, New York 1996.

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 11–12.

<sup>5</sup> C. Mesjasz, *Problemy terminologiczne teorii i praktyki corporate governance*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Studia Ekonomiczne 2013/141.

<sup>6</sup> Definicja za: The Institute of Internal Auditors, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. Tłumaczenie na język polski. Polish language translation. Tłumaczenie: wrzesień 2016.

<sup>7</sup> K. Lisiecka, T. Papaj, E. Czyż-Gwiazda, *Public Governance koncepcją zarządzania w administracji publicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice 2011, s. 109.

nansów publicznych. W następstwie znowelizowanej ustawy ogłoszony został komunikat Ministra Finansów dotyczący standardów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>8</sup>.

### 3. Governance w szkolnictwie wyższym

Zdecydowana większość osób zajmujących się omawianą tematyką klasyfikuje ład organizacyjny w szkolnictwie wyższym, w związku z jego finansowaniem ze środków publicznych, w ramach *public governance*. Inaczej klasyfikują ład organizacyjny w szkolnictwie wyższym Garry D. Carnegie i Jacqueline Tuck<sup>9</sup>, którzy sytuują *academic governance* na równi z *business governance* i *corporate governance*. Taka klasyfikacja i umiejscowienie ładu organizacyjnego w szkolnictwie wyższym może świadczyć o istotności tego zjawiska i o tym, że dotychczas poświęcono mu zbyt mało uwagi. „Ład akademicki odnosi się do procesów i rozwiązań organizacyjnych koniecznych do sprawnego funkcjonowania procesów edukacyjnych szkolnictwa wyższego. Na ów ład składają się instytucje prawne i ekonomiczne oraz formalne i nieformalne reguły działania, służące regulowaniu stosunków kontraktowych między wszystkimi podmiotami zaangażowanymi w funkcjonowanie systemu szkolnictwa wyższego”<sup>10</sup>. „Jako jednostki autonomiczne instytucje szkolnictwa wyższego nakładają na siebie wiele obowiązków z zakresu *governance*, które wcześniej obciążały rząd, jednak będące dalej w ścisłym zainteresowaniu rządu i pod jego nadzorem”<sup>11</sup>. Dowodem na to może być obowiązująca w Polsce tzw. ustawa deregulacyjna<sup>12</sup>, która zniósła część obowiązujących w szkolnictwie wyższym przepisów, zawartych dotąd w aktach prawnych, część natomiast przetransponowała do wewnętrznych uregulowań uczel-

<sup>8</sup> Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., nr 15, poz. 84).

<sup>9</sup> **G.D. Carnegie, J. Tuck**, *Understanding the ABC of University Governance*, The Australian Journal of Public Administration 2010/69, s. 431–441, DOI:10.1111/j.1467-8500.2010.00699.x.

<sup>10</sup> **J.K. Thieme**, *Ład akademicki w krajach Unii Europejskiej, Stanach Zjednoczonych i w Polsce*, Nauka i Szkolnictwo Wyższe 2009/1/33, s. 35, Poznań.

<sup>11</sup> **G. Alimehmeti**, *Good Governance in Higher Education*, The International Journal for Education Law and Policy 2012/9/2, <http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/ijelp8&collection=journals&id=23&startid=23&endid=28#>, s. 24. Jeśli nie podano inaczej, cytaty w tłumaczeniu autora.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 23 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1311).

nianych (statutów). „Uniwersytety są teraz odpowiedzialne za swoje zachowanie w nowy sposób: muszą udowodniać, że są należycie odpowiedzialne za potrzeby społeczeństwa; muszą udowodniać, że środki publiczne, które otrzymują na wykonanie zadań, są wydatkowane odpowiedzialnie; muszą utrzymywać standardy doskonałości w nauczaniu i badaniach, podstawowej misji ich funkcjonowania”<sup>13</sup>. Przeniesienie części uregulowań prawnych z poziomu ustawy i wykonawczych rozporządzeń do niej do prawnego porządku uczelni, nowe źródła finansowania działalności w szkolnictwie wyższym (środki z Unii Europejskiej, fundusz norweski itp.), konieczność wykonywania nowych zadań niepodejmowanych wcześniej przez uczelnie spowodowały, że niezbędne stało się sprawowanie należytego nadzoru w szkolnictwie wyższym. Genc Alimehmeti zauważa potrzebę wprowadzenia ładu organizacyjnego w szkolnictwie wyższym, jak również zapewnienia zainteresowanym stronom skutecznego zarządzania i kontroli nad organizacją, co miałyby ułatwić nie tylko realizację strategii, lecz także jej kontynuację i rozwój organizacji (uczelni)<sup>14</sup>. Na uznanie, że istnieje potrzeba sprawowania należytego nadzoru nad funkcjonowaniem szkół wyższych mają również wpływ materializujące się w ostatnich latach zagrożenia dla funkcjonowania szkolnictwa wyższego w postaci niżu demograficznego i odpływu młodych ludzi za granicę związanego z otwarciem granic i międzynarodowymi programami stypendialnymi, takimi jak ERASMUS.

#### 4. Audyt wewnętrzny

Jednym z narzędzi sprawowania nadzoru nad funkcjonowaniem organizacji stanowi audyt wewnętrzny. Audyt wewnętrzny to działalność niezależna i obiektywna, 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<sup>15</sup>. „Audyt poprzez spełnianie swoich podstawowych celów wskazanych w powyższej definicji staje się integralną częścią nadzoru korporacyjnego. [...] W kontekście nadzoru korporacyjnego audyt wewnętrzny działa na dwóch płaszczyznach – po pierwsze, zapewnia niezależną, obiektywną opinię o odpowiedzialności

<sup>13</sup> G. Alimehmeti, *op. cit.*, s. 24.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

<sup>15</sup> Definicja za: **The Institute of Internal Auditors**, ...

działań organizacji, po drugie, jest katalizatorem zmian, doradzając ulepszenia i dobre praktyki, które pozwolą na wzmocnienie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa”<sup>16</sup>. Podobnie rolę audytu wewnętrznego określono w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>17</sup>. Zgodnie z art. 272 ust. 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”. W ust. 2 tego artykułu jest napisane, że „ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub w jednostce”.

Funkcja audytu jest różnie realizowana w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych. Ustawodawca przewidział dwie możliwości wykonywania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych: (1) audyt wewnętrzny jest wykonywany przez osobę zatrudnioną w jednostce na stanowisku audytora wewnętrznego; (2) zadania audytu wewnętrznego są wykonywane przez usługodawcę zewnętrznego. W Polsce jednostki sektora finansów publicznych korzystają z obu form prowadzenia audytu, co potwierdzają roczne raporty przygotowywane przez Ministerstwo Finansów<sup>18</sup> oraz wyniki oceny funkcjonowania kontroli zarządczej (ocenę taką przeprowadza Najwyższa Izba Kontroli). Z analizy przytoczonych dokumentów wynika, że dominującą formą audytu jest audyt prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce (prawie 93%)<sup>19</sup>. Liczba jednostek korzystających z usługodawców utrzymuje się w ostatnich czterech latach na zbliżonym poziomie (6–7%)<sup>20</sup>.

Inną kwestią wartą rozważenia jest umiejscowienie audytora wewnętrznego w strukturze organizacyjnej. Najczęściej występującymi formami audytu są samodzielne stanowiska ds. audytu wewnętrznego lub komórki/działy audytu wewnętrznego. Zgodnie ze standardami audytor wewnętrzny powinien podle-

<sup>16</sup> M. Wójciak, J. Gad, *Audyt wewnętrzny a wiarygodność sprawozdań finansowych. Perspektywa międzynarodowa*, Wydawnictwo SIZ, Łódź 2016, s. 92.

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240).

<sup>18</sup> Raporty w sprawie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych są przygotowywane przez Departament Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

<sup>19</sup> *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2016*, Departament Polityki Wydatkowej, Warszawa, czerwiec 2017 r., [https://mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=0cd8ea55-b4f4-43da-b808-4c6c4bc0de8a&groupId=764034](https://mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=0cd8ea55-b4f4-43da-b808-4c6c4bc0de8a&groupId=764034), s. 4.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

gać bezpośrednio kierownikowi jednostki. Analiza składanych przez kierowników jednostek informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego potwierdza, że coraz częściej tak się dzieje. W 2016 r. udział jednostek, w których audyt wewnętrzny był umiejscowiony w strukturze innych komórek jednostki lub audytor wykonywał, obok czynności audytowych, inne zadania (najczęściej kontrolne), we wszystkich badanych organizacjach obniżył się w stosunku do roku poprzedniego o ponad 1 punkt procentowy i wyniósł 6,4%<sup>21</sup>.

Ustawodawca wskazał również wymogi dla osób chcących wykonywać funkcję audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Audytorem wewnętrznym, zgodnie z przepisami ustawy, może być osoba, która:

1. Ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelem, 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. Posiada wyższe wykształcenie.
4. 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<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> *Ibidem*.

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240), art. 286.



W polskich jednostkach sektora finansów publicznych pracują audytorzy wewnętrzni posiadający wszystkie z wymienionych kwalifikacji.

Do końca 2016 r. można było obserwować pewne różnice w warsztacie pracy audytorów wewnętrznych. Na przykład inaczej wypełniali obowiązki audytorzy wewnętrzni wykonujący swoją pracę na podstawie kwalifikacji posiadania międzynarodowych certyfikatów, wśród których dominowały CIA i CGAP, a inaczej audytorzy wewnętrzni wykonujący audyt na podstawie zdanego w Ministerstwie Finansów egzaminu. Audytorzy posiadający międzynarodowe certyfikaty byli zobligowani do stosowania standardów określonych w *Międzynarodowych standardach profesjonalnej praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. Tak zwani audytorzy ministerialni<sup>23</sup> nie musieli się stosować do tych standardów. Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych<sup>24</sup> zmienił tę sytuację i zobligował wszystkich do stosowania standardów, niezależnie od posiadanej kwalifikacji uprawniającej do bycia audytorem.

Rozważając kwestie dotyczące organizacji funkcji audytu wewnętrznego w polskich jednostkach sektora finansów publicznych, warto zapytać o formę zatrudnienia audytorów i wymiar ich czasu pracy. Niestety tu sytuacja nie wygląda najlepiej. Audyt wewnętrzny – zgodnie ze swoją definicją – pełni rolę strażnika procesów kontroli, zarządzania ryzykiem i *governance*, wypełnienie tych zadań wymaga zaś odpowiednich zasobów osobowych i czasowych. Ocena wymaga osoby, która jej dokonuje, i czasu, w którym ocenę się przeprowadza. Analiza danych dotyczących wymiaru czasu pracy audytorów wewnętrznych w organizacjach sektora finansów publicznych wskazuje, że w roku 2016, podobnie jak w latach poprzednich, znaczna część jednostek (36%) zatrudniała audytorów wewnętrznych w niepełnym wymiarze czasu pracy<sup>25</sup>. Nadal bez odpowiedzi pozostaje pytanie: czy przy tak ograniczonych zasobach audytu w polskim sektorze publicznym możliwe jest sprawowanie efektywnego nadzoru? Skoro istnieje wprost proporcjonalna zależność między audytem wewnętrznym a sprawnym i skutecznym nadzorem, jakość i efektywność tego pierwszego

<sup>23</sup> Audytorzy ministerialni to osoby, które zdały egzamin na audytora wewnętrznego w Ministerstwie Finansów w latach 2003–2006.

<sup>24</sup> Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2016 r., poz. 28).

<sup>25</sup> *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2016...*, s. 2.



przekłada się na skuteczność i efektywność drugiego. Niedostateczna liczba audytorów lub niewystarczający czas ich pracy przekładają się w bezpośredni sposób na wydłużenie cyklu audytu, czyli okresu, w którym poddawane są ocenie obszary funkcjonowania i ryzyka w organizacji. Rolą organów właścicielskich i nadzorczych jednostek, jak również komitetów audytu jest określenie, czy wzmacniać personalnie komórki audytu wewnętrznego w jednostkach, czy też pozostawiać zasoby kadrowe tych komórek na minimalnym poziomie, umożliwiającym sprostanie wymogom ustawy i obowiązkowi prowadzenia audytu.

Opisany audyt wewnętrzny, w ramach którego dostarczane są głównie usługi zapewniające i doradcze, funkcjonuje na świecie od drugiej połowy XX w. Wcześniej, przed kryzysem światowym, audyt służył raczej do sprawowania kontroli i był narzędziem wewnętrznym kierownictwa organizacji. Nowe zadania postawione przed audytorami, potraktowanie funkcji audytu wewnętrznego jako elementu nadzoru, zrzeszanie się audytorów w stowarzyszeniach spowodowały rozwój warsztatu pracy audytorów, ujednoczanie procedur i metodyki prowadzenia audytu<sup>26</sup>.

Ważną rolę w procesie nadzoru pełnią komitety audytu. „Równolegle z rozwojem różnych inicjatyw legislacyjnych szybko rozwija się literatura dotycząca różnych aspektów i roli komitetów audytu w *governance*”<sup>27</sup>. Na przestrzeni lat rola komitetów audytu ewaluowała, jednak główne ich zadania zawsze były skupione wokół aspektu finansowego funkcjonowania organizacji. W Polsce długo nie było regulacji prawnych związanych z funkcjonowaniem komitetów audytu. Zwrócili na to uwagę Paul Collier i Mahbub Zaman<sup>28</sup>, którzy w swoim artykule nasz kraj wymienili – obok Danii, Portugalii i Rumunii – jako państwo nieposiadające regulacji w tym zakresie. Sytuację zmieniła ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym<sup>29</sup>. W Polsce uczelnie publiczne finansowane z MNiSW i audyt wewnętrzny w nich prowadzony podlegają pod dwa komitety audytu: przy Ministerstwie

<sup>26</sup> Ukazują się konkretne poradniki wykonywania zadań audytowych. Przykładem są przewodniki po audycie technologicznym – tzw. GTAG (Global Technology Audit Guide) – wydawane przez The Institute of Internal Auditors.

<sup>27</sup> Ch. Ghafran, N. O’Sullivan, *The Governance Role of Audit Committees: Reviewing a Decade of Evidence*, International Journal of Management Reviews 2013/15/4, DOI:10.1111/j.1468-2370.2012.00347.x, s. 382.

<sup>28</sup> P. Collier, M. Zaman, *Convergence in European Corporate Governance: the audit committee concept*, Corporate Governance: An International Review 2005/13/6, s. 753–768, DOI:10.1111/j.1467-8683.2005.00468.x, s. 5.

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2017 r., poz. 1089).

Finansów oraz przy Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Inne uczelnie, na przykład uniwersytety medyczne, które są finansowane ze środków Ministerstwa Zdrowia, mogą dodatkowo podlegać pod komitety audytu przy tych ministerstwach. Podległość uczelni pod komitet audytu przy MNiSW można określić jako podległość merytoryczno-organizacyjną, a podległość pod komitet audytu przy Ministerstwie Finansów – jako podległość finansowo-organizacyjną. Komitet Audytu przy Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego będzie zainteresowany głównie elementami nadzoru sprawdzającymi wykonanie planów, sprawne i skuteczne zrealizowanie zadań, efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów. Wśród elementów podlegających ocenie Komitetu Audytu przy Ministerstwie Finansów będą dominować elementy finansowego nadzoru w postaci kontroli wydatkowania środków publicznych, dotrzymywania ustalonych budżetów, dokonywania zakupów zgodnie z ustawą – Prawo zamówień publicznych.

## 5. Miejsce i rola audytu wewnętrznego w ładzie akademickim

„Wytyczne OECD w zakresie nadzoru korporacyjnego w przedsiębiorstwach publicznych wprost zalecają przedsiębiorstwom publicznym stworzenie komórki audytu z dużym zakresem kompetencji i niezależnością”<sup>30</sup>. „Ponieważ organizacje muszą reagować na rosnącą gamę ryzyk stwarzanych przez nowe technologie, geopolitykę, cyberbezpieczeństwo i innowacje, prężna i zwinna funkcja audytu wewnętrznego może być niezbędnym zasobem wspierającym zdrowy ład organizacyjny”<sup>31</sup>. Podstawą prowadzenia audytu wewnętrznego w uczelniach publicznych jest najczęściej przekroczenie przez jednostkę progu kwotowego ustalonego w ustawie o finansach publicznych; takie przekroczenie obliguje uczelnię do przeprowadzenia audytu wewnętrznego. Plany audytu, zgodnie ze standardami, są tworzone na podstawie analizy ryzyka. W planach audytu na dany rok uwzględnia się również priorytety kierownictwa uczelni oraz sugestie wykonania audytu wystosowane przez komitety audytu (uwzględnia się rezerwę czasową na wykonanie audytów zleconych przez te komitety). Jedyną niezmienną pozycją we wszystkich planach audytu jest audyt bezpieczeństwa informacji. Obowiązek przeprowadzania takiego audytu wynika z Krajowych

<sup>30</sup> O. Martyniuk, *Rola audytu wewnętrznego w nadzorze korporacyjnym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2010/30, s. 35.

<sup>31</sup> Stanowisko Instytutu Auditorów w sprawie Roli audytu wewnętrznego w tworzeniu ładu organizacyjnego.

Ram Interoperacyjności<sup>32</sup>. Komitet Audytu przy Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego, jak również Komitet Audytu przy Ministerstwie Finansów mają realny wpływ na wybór do badania obszarów funkcjonowania uczelni, co jest ewidentnym przejawem nadzoru. Po przeprowadzeniu poszczególnych audytów komitety są informowane o wynikach prac audytu wewnętrznego i ewentualnych przyjętych rekomendacjach, które mają poprawiać system kontroli wewnętrznej, proces zarządzania ryzykiem lub ład organizacyjny uczelni.

Obszar zainteresowań audytu wewnętrznego w uczelni publicznej jest bardzo rozległy i stale się powiększa. Znajduje się w tym obszarze nie tylko bezpieczeństwo informacji, a w jego ramach ochrona danych osobowych, lecz także szereg innych pól operacyjnej działalności uczelni. Audyt wewnętrzny obejmuje wydatkowanie środków publicznych i dokonywanie zakupów zgodnie z ustawą – Prawo zamówień publicznych. Nie można również zapominać o tym, że uczelnie były beneficjentem różnych programów finansowanych ze środków Unii Europejskiej. Każda podpisana umowa o dofinansowanie obowiązywała uczelnię do osiągnięcia określonego celu i wydatkowania pieniędzy zgodnie z wytycznymi instytucji finansującej program. Pojawiły się zatem nowe obszary ryzyka do sprawdzenia, wymagające podjęcia aktywnej roli przez audyt wewnętrzny. W budżetach uczelni wciąż znaczny udział mają fundusze stypendialne. Rolą audytu wewnętrznego jest sprawdzanie, czy wypłacane z tych funduszy środki są wydatkowane zgodnie z przeznaczeniem, czy zastosowane są odpowiednie mechanizmy kontroli zapobiegające wypłatom środków osobom nieuprawnionym, czy dokonuje się właściwych podziałów środków w ramach poszczególnych kategorii stypendiów.

Na początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku przed szkołami wyższymi w Polsce stawiane były inne cele strategiczne niż dzisiaj. Związane to było z niskim wskaźnikiem skolaryzacji i słabszą pozycją Polski na tle innych państw w tym aspekcie. W celu poprawy tej sytuacji postawiono na masowość kształcenia na studiach wyższych, dzięki czemu obecnie Polska znajduje się na jednym z czołowych miejsc w tej kategorii. Powoli w Polsce odchodzi się od masowości kształcenia na rzecz jego jakości. Jesteśmy w przededniu dużych zmian w organizacji uczelni, związanych z nową ustawą, tzw. ustawą prawo o szkolnictwie wyższym 2.0. Nowe cele stawiane przed uczelniami w Polsce, przeorientowanie misji funkcjonowania szkół wyższych (z dydaktyki na pro-

<sup>32</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 526).

wadzenie badań naukowych), duża zmienność makrootoczenia, jak i zmiany organizacyjne w samej uczelni powodują, że musimy trzymać rękę na pulsie. Wszystkie te zmiany w uczelniach publicznych wymagają sprawowania należytego nadzoru, w którym szczególną rolę winien odgrywać audyt wewnętrzny.

## 6. Zakończenie

Zaprezentowany tekst przybliży tematykę ładu akademickiego. Przedstawia również funkcjonowanie audytu wewnętrznego w polskich jednostkach sektora finansów publicznych. Ze względu na dynamiczne zmiany w funkcjonowaniu szkół wyższych w Polsce oraz nowe cele stawiane polskim uczelniom, związane ze wzmocnieniem ich potencjału badawczego, komercjalizacją wyników badań i transferem wiedzy do biznesu ważnym jest stworzenie takiego ładu akademickiego, który pozwoli uczelniom te cele zrealizować. Wypełniając swoją definicyjną i ustawową rolę, pośredni wpływ na osiągnięcie celów przez uczelnie winien mieć również audyt wewnętrzny, który ocenia funkcjonowanie kontroli zarządczej polskich uczelni. Rekomendacje płynące z audytów wewnętrznych powinny wzmacniać funkcjonujący system kontroli zarządczej i, w analogii za definicją audytu wewnętrznego, usprawniać działalność operacyjną uczelni przez ocenę procesów kontroli, zarządzania ryzykiem i *governance*.

## Bibliografia

### Akty prawne

- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2016 r., poz. 28).
- Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., nr 15, poz. 84).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 526).
- Ustawa z dnia 17 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2002 r., nr 156, poz. 1300).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240).
- Ustawa z dnia 23 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1311).

Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2017 r., poz. 1089).

### Opracowania

- Alimehmeti Genc**, *Good Governance in Higher Education*, The International Journal for Education Law and Policy 2012/9/2, s. 23–28. <http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/ijelp8&collection=journals&id=23&startid=23&endid=28#>
- Carnegie Garry D., Tuck Jacqueline**, *Understanding the ABC of University Governance*, The Australian Journal of Public Administration 2010/69, s. 431–441, DOI:10.1111/j.1467-8500.2010.00699.x.
- Collier Paul, Zaman Mahbub**, *Convergence in European Corporate Governance: the audit committee concept*, Corporate Governance: An International Review 2005/13/6, s. 753–768, DOI:10.1111/j.1467-8683.2005.00468.x.
- Directorate-General for Education, Youth, Sport and Culture (European Commission), Eurydice, *Higher Education Governance in Europe. Policies, structures, funding and academic staff*, Eurydice, 2008, DOI: 10.2766/29900.
- Ghafran Chaudhry, O’Sullivan Noel**, *The Governance Role of Audit Committees: Reviewing a Decade of Evidence*, International Journal of Management Reviews 2013/15/4, s. 381–407, DOI:10.1111/j.1468-2370.2012.00347.x.
- The Institute of Internal Auditors**, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. Tłumaczenie na język polski. Polish language translation. Tłumaczenie: wrzesień 2016.
- Jeżak Jan**, *Corporate governance jako nowy obszar wiedzy i praktyki biznesowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Studia Ekonomiczne 2013/141, s. 21–36.
- Lisiecka Krystyna, Papaj Tomasz, Czyż-Gwiazda Ewa**, *Public Governance koncepcją zarządzania w administracji publicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice 2011.
- Martyniuk Olga**, *Rola audytu wewnętrznego w nadzorze korporacyjnym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2010/30, s. 31–41.
- Mesjasz Czesław**, *Problemy terminologiczne teorii i praktyki corporate governance*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Studia Ekonomiczne 2013/141.
- Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2016*, Departament Polityki Wydatkowej, Warszawa, czerwiec 2017 r., [https://mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=0cd8ea55-b4f4-43da-b808-4c6c4bc0de8a&groupId=764034](https://mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=0cd8ea55-b4f4-43da-b808-4c6c4bc0de8a&groupId=764034)
- Samborski Adam**, *Governance w przedsiębiorstwie w kontekście społecznej odpowiedzialności*, Przegląd Organizacji 2012/1 (864), s. 14–17.
- Thieme Jerzy**, *Ład akademicki w krajach Unii Europejskiej, Stanach Zjednoczonych i w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań 2009.
- Williamson Oliver E.**, *The Mechanism of Governance*, Oxford University Press, New York 1996.
- Wójciak Marta, Gad Jacek**, *Audyty wewnętrzny a wiarygodność sprawozdań finansowych. Perspektywa międzynarodowa*, Wydawnictwo SIZ, Łódź 2016.

Grzegorz PALUS

**INTERNAL AUDIT AND ACADEMIC GOVERNANCE  
– DIAGNOSIS OF CONDITIONS AND DEPENDENCIES**

(S u m m a r y)

The article depicts considerations in the field of higher education sector and academic governance. It presents the basics and assumptions of the internal audit functions in Polish public sector. It also discusses the internal audit function on the example of a public University in Poland, and the role of internal audit in academic governance' assessment.

**Keywords:** governance; public governance; corporate governance; higher education; academic governance; internal audit; internal control; risk management; governance control