

Marzena Krawczyk, Piotr Sekuła

Etyka w pracy audytora wewnętrznego

Annales. Etyka w życiu gospodarczym 11/2, 113-120

2008

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Marzena Krawczyk
Uniwersytet Łódzki, UNIQA TU
e-mail: marzena.krawczyk@uniqa.pl

Piotr Sekuła
UNIQA TU, TU FILAR
e-mail: piotr.sekula@uniqa.pl

Etyka w pracy audytora wewnętrznego

1. Wstęp

Obowiązkiem kierownika jednostki jest zapewnienie systemu kontroli wspomagającego osiągnięcie założonych celów organizacji. Aby zweryfikować, czy system kontroli został dobrze zaprojektowany i działa prawidłowo, należy dokonywać stałej oceny jego elementów, gdyż tylko w ten sposób można sprawdzić i tym samym potwierdzić funkcjonalność systemu. I właśnie temu służy audyt wewnętrzny.

Niestety, w Polsce audyt wewnętrzny jest jeszcze mało rozpoznawalny, a jego istota, rola i zadania są często niesłusznie utożsamiane z kontrolą wewnętrzną.

Od audytorów wymaga się pewnych charakterystyk i określonych zachowań, z których najważniejsze to: uczciwość, obiektywizm, poufność czy też profesjonalizm. Cechy te są pewnego rodzaju determinantami etycznego zachowania, a ich przyporządkowanie do zachowań wymaganych od audytora wewnętrznego dowodzi, że osoba wykonująca taki zawód w swoim postępowaniu musi postępować etycznie. Etyka stanowi zatem istotny aspekt w pracy audytorów. Zasady dotyczące praktyki wykonywania audytu oraz reguły postępowania, które stanowią normy oczekiwanego od audytora wewnętrznego zachowania określone są w *Kodeksach etyki audytora wewnętrznego*. Dokument ten, wraz ze *Standardami audytu wewnętrznego*, stanowi wytyczne postępowania i daje audytorowi wskazówki do „bycia” etycznym.

Celem referatu jest przybliżenie istoty i roli audytu wewnętrznego oraz wskazanie jak bardzo istotnym elementem w pracy audytora jest etyka. Zaprezentowanie powyższego będzie możliwe dzięki przytoczeniu w artykule praktycznych aspektów pracy audytorów wewnętrznych.

2. Ewolucja i istota audytu wewnętrznego

Definicja zaprezentowana przez *The Institute of Internal Auditors* mówi, że: „*Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji.*”

Pomaga on organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i governance”¹.

Audyt wewnętrzny obejmuje przegląd ustanowionych mechanizmów kontroli oraz badanie rzetelności informacji operacyjnych i finansowych, Pomaga jednostce w osiągnięciu celów poprzez ocenę i doskonalenie skuteczności procesów kontroli i zarządzania ryzykiem.

Przeprowadzanie audytu wewnętrznego ma na celu dostarczenie kierownikowi jednostki racjonalnego zapewnienia, że mechanizmy zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej funkcjonują prawidłowo.

Audyt wewnętrzny jest źródłem obiektywnych informacji, które ułatwiają kierownictwu rozeznanie co do skali ryzyka, charakteru i skutków nieprawidłowości. To audytor ocenia mechanizmy kontroli wewnętrznej funkcjonującej w jednostce, wskazuje na obszary potencjalnego ryzyka w organizacji, raportuje własne spostrzeżenia i, co najważniejsze, wskazuje kierownictwu możliwości usprawniania systemów, procedur zarządzania, jak i funkcjonowania całej organizacji.

Praca audytora opiera się na przeprowadzaniu audytów, a więc badaniu i dokonywaniu oceny zarządzania poszczególnymi obszarami funkcjonowania jednostki. Audytor może przeprowadzić audyt finansowy, operacyjny (działalności), systemu informatycznego, oceniając badaną dziedzinę pod kątem efektywności, gospodarności, wydajności i zgodności z obowiązującymi przepisami i procedurami. Nie można audytorowi narzucić obszaru, który ma kontrolować, niemniej jednak można mu zasugerować pewne obszary. Ale to audytor, na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka, powinien zdecydować, w których dziedzinach należy przeprowadzić kontrolę. Jest to odzwierciedleniem jego niezależności.

3. Postrzeganie roli i zadań audytu wewnętrznego jako uzasadnienie dla istnienia komórki audytu

Audytorzy wewnętrzni początkowo byli odpowiedzialni głównie za sprawdzanie poprawności danych finansowych organizacji. W XX wieku orientacja audytu została zmieniona z rachunkowo-księgowej na biznesowo-zarządczą. Wynikało to z rosnącego poziomu złożoności działalności gospodarczej współczesnych organizacji, oraz coraz bardziej ograniczonych możliwości bezpośredniego kierowania. Obecnie audyt wewnętrzny jest narzędziem pomocnym kierownictwu w ocenie prawidłowości funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej. Jego działalność skoncentrowana jest na wszystkich tych obszarach, w których występują najbardziej istotne ryzyka dla organizacji. Swoje zadania audytor wypełnia poprzez wyrażanie obiektywnych ocen na temat efektywności procesów kontroli i zarządzania ryzykiem. Jest to ważne, gdyż kierownikowi jednostki jako osobie odpowiadającej za skuteczność i efektywność systemu kontroli wewnętrznej, trudniej zachować obiektywizm przy dokonywaniu podobnych ocen w kierowanej przez siebie jednostce.

Podstawowym zadaniem audytora jest doradzanie kierownictwu w procesie zarządzania ryzykiem we wszystkich obszarach działania jednostki, w których ryzyko może wystąpić. I choć za samo zarządzanie ryzykiem odpowiedzialne jest kierownictwo, to audytor

¹ *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, The Institute of Internal Auditors, Floryda 2001.

może je wspierać poprzez dostarczenie niezależnych i obiektywnych ocen poprawności funkcjonowania struktury systemu. Oceny te przyjmują z reguły postać rekomendacji poczynionych do zidentyfikowanych ryzyk, zaleceń i wniosków na temat sposobów ograniczania lub eliminowania występujących ryzyk. W tym względzie audyt pełni rolę organu oceniającego, zapewniającego i doradczego.

Audytor powinien również sprawdzać, czy wydane przez niego rekomendacje wskazujące sposób poprawy i usprawnianie mechanizmów kontroli są w pełni i skutecznie wprowadzane w życie. Jeżeli nie są, audytor powinien uświadomić kierownictwu straty, jakie mogą się pojawić w przypadku wystąpienia danego ryzyka.

Audytor w swojej pracy dokonuje również regularnej oceny funkcjonowania procedur oraz poszczególnych elementów systemów kontroli wewnętrznej. Ma mu to pomóc w porę zauważyć i zareagować na wszelkie niedoskonałości działania jednostki i poinformować kierownika jednostki o ich zaistnieniu. Tym samym audyt pomaga w minimalizacji niepożądanych skutków i nieprawidłowości.

Z powyższego widać, że rola i odpowiedzialność audytorów wewnętrznych w ocenie systemu kontroli wewnętrznej jest duża. Dlatego kierownik powinien ustanowić niezależną jednostkę audytu w organizacji. Jest to tym bardziej uzasadnione, że wyższe kierownictwo i zarząd wymagają obiektywnych ocen i rad w zakresie ryzyka i kontroli, a audyt może nimi służyć.

4. Uregulowania etycznych aspektów pracy audytora wewnętrznego

Do najważniejszych organizacji zajmującymi się audytem wewnętrznym należy zaliczyć:

- Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych (*The Institute of Internal Auditors*),
- INTOSAI – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Audytu/Kontroli (*International Organization of Supreme Audit Institutions*),
- Komitet Kontaktowy Najwyższych Organów Kontroli/Audytu państw UE.

Do zadań tych instytucji należy m.in. opracowywanie powszechnie uznawanych standardów kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego. Potrzeba istnienia takiej dokumentacji wynika ze złożoności i zmienności środowiska, w którym audytor pracuje. Przecież w każdych warunkach audytor wewnętrzny ma charakteryzować się niezależnością, obiektywizmem, uczciwością, poufnością i profesjonalizmem.

Najpopularniejszymi dokumentami regulującymi pracę audytorów wewnętrznych, stosowanymi przez większość komórek audytu na całym świecie i stanowiącymi bazę do opracowywania uregulowań wewnętrznych są dokumenty opracowane i wydane przez *The Institute of Internal Auditors*. Do najważniejszych, o których należy wspomnieć mówiąc o etyce w pracy audytora, należą „Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego” oraz „Kodeks etyki”. Oba dokumenty są częścią tzw. „Ramowych zasad praktyki zawodowej”².

² *The Professional Practices Framework*, The Institute of Internal Auditors, Floryda 2004.
<http://www.iadb.org/aug/includes/ProfPracFramework.pdf>

Dla celów artykułu główna uwaga zostanie poświęcona omówieniu treści Kodeksu Etyki Audytora Wewnętrznego. Dokument ten określa dwa zasadnicze zagadnienia związane z wykonywaniem zawodu audytora wewnętrznego: zasady dotyczące praktyki wykonywania audytu oraz reguły postępowania, stanowiące normy zachowania oczekiwanego od audytorów wewnętrznych. Zasady prezentowane w kodeksach etyki mają na celu wskazanie wzorców etycznego postępowania audytora wewnętrznego, a tym samym mają być pomocne w stosowaniu zasad dotyczących wykonywania audytu wewnętrznego.

Do charakterystyk jakimi powinien odznaczać się audytor wewnętrzny, i cech, które ułatwiają mu pracę należą:

- **uczciwość** – oznacza to, że audytor wewnętrzny powinien postępować tak, by nie dawać powodu do podważania prezentowanych przez siebie ocen i opinii, tj. według najlepszej wiedzy oraz z należytą starannością;
- **obiektywizm** – zasada ta wymaga od audytorów formułowania swoich ocen w oparciu o fakty, w sposób bezstronny i wolny od uprzedzeń. Tym samym audytor powinien unikać wydawania opinii, jeżeli uzna, że będą one nieobiektywne, nieadekwatne do jego umiejętności i wiedzy. Obiektywizm wymaga od audytora wewnętrznego nie kierowanie się własnym interesem i nie uleganie wpływom innych osób przy formułowaniu swoich ocen;
- **poufność** – zasadę tę stosuje się zwłaszcza w odniesieniu do informacji, które audytor otrzymuje. Mówi ona, że audytor powinien szanować własność i wartość informacji i nie ujawniać ich bez odpowiedniego upoważnienia;
- **profesjonalizm** – zasada ta ma dwie strony. Po pierwsze, audytor powinien wykorzystywać własne kwalifikacje i doświadczenie w celu możliwie najbardziej profesjonalnego przeprowadzenia audytu. Ale z drugiej strony, w przypadku nie posiadania odpowiednich kwalifikacji, wiedzy czy też umiejętności audytor powinien korzystać z pomocy merytorycznej odpowiednich jednostek, które taką wiedzę dysponują. Jednocześnie audytor powinien stale podnosić swoje kwalifikacje zawodowe oraz jakość wykonywanych zadań audytowych.

Zachowanie przez audytora i jednocześnie przestrzeganie powyższych cech nie jest łatwe. Dla przykładu, profesjonalizm nakazuje niejako podejmowanie się takich zadań audytowych, do wykonania których audytor wewnętrzny posiada wystarczającą wiedzę, umiejętności i doświadczenie. Ale trudno wymagać od audytora by był specjalistą w każdej dziedzinie.

Podobnie ma się kwestia obiektywizmu. Audytor, by móc dokonywać wyważonych ocen w pracy musi zapomnieć o interesie własnym, o empatii, i brać pod uwagę wszystkie okoliczności związane z przeprowadzanym zadaniem audytowym.

5. Etyka audytora wewnętrznego – aspekty praktyczne

Problematyka związana z postępowaniem i zachowaniami osób świadczących usługi mogące mieć charakter zaufania publicznego jest niezmiernie ważna. Ważne są zarówno

same normy, do stosowania których zobowiązuje się dana jednostka (w naszym przypadku audytor), jak i ocena lub oceny stosowania danych norm.

W chwili obecnej nie prowadzi się badań w zakresie problematyki etyki w audycie, a jeżeli ma to miejsce, to wyniki prowadzonych analiz nie zostały opublikowane i upowszechnione. Utrudnia to przedstawienie praktycznej strony etyki obowiązującej obecnie w środowisku audytu. Jedną rzeczą jest jednak warta podkreślenia. Fakt stosowania i postępowania zgodnie z przyjętymi zasadami etycznymi w znacznym stopniu wspiera zaufanie do komórki audytu.

Zdecydowana większość podmiotów prowadzących lub oferujących usługi z zakresu audytu wewnętrznego przejęła w całości wytyczne dotyczące etyki opracowane przez IIA, lub w oparciu o nie zbudowała własną dokumentację regulującą te zagadnienia. Można zatem stwierdzić, że uregulowania IIA są normą stosowaną w organizacjach posiadających komórkę audytu wewnętrznego lub z audytem związanych.

W praktyce Kodeks Etyki IIA jest jedynym tak rozpowszechnionym i przez to najczęściej stosowanym opracowaniem funkcjonującym w organizacjach zajmujących się audytem. Potwierdza to fakt, że autorom artykułu nie udało się dotrzeć do innych dokumentów poświęconych problematyce etyki w audycie poza oświadczeniami, iż organizacje przyjmują do stosowania Kodeks Etyki IIA. Z faktu tego płyną dwa wnioski: albo Kodeks Etyki IIA całkowicie i wyczerpująco wyraża normy, jakimi powinien kierować się audytor, albo temat jest na tyle delikatny, iż nikt nie waży się go podjąć.

Przyjrzymy się teraz pokrótce zasadom opisanym w Kodeksie Etyki IIA oraz spróbujemy odnieść te zasady do praktyki zawodu audytora³.

Pierwsza zasada postępowania dotyczy prawości. Zgodnie z nią audytorzy wewnętrzni:

- ~~1.1.~~ 1.1. Będą prowadzić swoje prace z prawością, rzetelnością i odpowiedzialnością.
- ~~1.2.~~ 1.2. Będą przestrzegać prawa i ujawniać fakty zgodnie z oczekiwaniami prawa i ich profesji.
- ~~1.3.~~ 1.3. Nie będą świadomie uczestniczyć w jakiegokolwiek działalności sprzecznej z prawem, lub angażować się w działania, które mogłyby zdyskredytować profesję audytu wewnętrznego lub daną instytucję.
- ~~1.4.~~ 1.4. Będą odnosić się z szacunkiem i wносить wkład do realizacji prawomocnych i etycznych celów organizacji.

Zasada postępowania przedstawiona powyżej ma charakter uniwersalny i odnosi się do całokształtu działalności ludzkiej. Stąd też jej stosowanie nie powinno budzić żadnych zastrzeżeń czy obiekcji.

Audytor nie jest osobą anonimową dla jednostki, w której pracuje. W swojej pracy porównuje on otrzymywane wyniki z przyjętymi standardami lub procedurami postępowania, sam się do nich stosuje, i tym samym jego sposób postępowania czy zachowanie powinny być wyznacznikiem dla innych osób w organizacji.

Audytor to profesja, która wymaga przyjęcia odpowiedniej postawy również, a być może w szczególności, poza miejscem pracy, tak, aby cały obraz jednostki audytowej harmonizował z przyjętymi zasadami postępowania. Nierzadko wymaga to pewnych wyrzeczeń.

Druga zasada postępowania audytora dotyczy obiektywizmu. Audytorzy wewnętrzni:

³ Instytut Auditorów Wewnętrznych, *Kodeks etyki*.

- ~~2.1~~2.1. Nie będą uczestniczyć w jakiegokolwiek działalności lub stosunku, które mogą utrudniać lub wzbudzić obawy utrudnienia (wypracowanego przez nich) nieuprzedzonego osądu. Takie uczestnictwo obejmuje te działania lub relacje, które mogą pozostawać w sprzeczności z interesami instytucji.
- ~~2.2~~2.2. Nie będą akceptować czegokolwiek, co może utrudnić lub budzić obawy utrudnienia (wypracowania przez nich) profesjonalnego osądu.
- ~~2.3~~2.3. Będą ujawniać wszystkie znane im istotne fakty, które, o ile nie zostaną ujawnione, mogą zaburzyć sprawozdanie działań podlegających przeglądowi.

Zasada ta porusza jeden z bardzo istotnych aspektów pracy audytora – obiektywizm. Zapewnienia dostarczane przez audytora nie mogą budzić zastrzeżeń. Ich odbiorca musi być zatem pewien, iż oceny wydane przez audytora wewnętrznego odpowiadają rzeczywistości, a jego osąd jest prawdziwy. Nie będzie to możliwe, jeśli audytor nie postąpi obiektywnie lub, co gorsza, gdy zatai pewne fakty. Ważnym jest w momencie definiowania zakresu kontroli otwarcie powiedzieć, co zostało sprawdzone, a jaki obszar w ogóle nie był kontrolowany i w tym zakresie przedstawiony raport audytora nie stanowi zapewnienia.

W tym miejscu należy przytoczyć inny aspekt pracy audytora: jest nim świadczenie usług w zakresie doradztwa. Zdarza się, iż następstwem usługi oceniającej jest usługa doradcza. Kierujący audytem powinien w takiej sytuacji zwrócić uwagę, czy zlecenie doradcze nie będzie wpływało na osąd wydany w ramach przeprowadzonego badania.

Poufność to trzecia z zasad, jakimi kierować powinien się audytor. Mówi ona, iż audytorzy wewnętrzni:

- ~~3.1~~3.1. Będą ostrożni w korzystaniu z i ochronie informacji pozyskanych w toku pełnienia przez nich obowiązków.
- ~~3.2~~3.2. Nie będą wykorzystywać informacji dla jakiegokolwiek korzyści lub w jakikolwiek inny sposób, który byłby sprzeczny z prawem lub zgubny dla prawomocnych i etycznych celów organizacji.

Zasada, o której tutaj mówimy, dotyczy problemu postępowania z informacjami. Ma ona szczególne znaczenie w przypadku, kiedy audytor w toku prowadzonych prac poznaje przyszłe plany lub zamiary organizacji. Wydostanie się takich informacji poza krąg osób uprawnionych może doprowadzić np. do wahań kursów akcji. Warto sobie też postawić pytanie, czy dokumentacja, jaką gromadzi audytor, jest w należyty sposób przechowywana (zabezpieczenia przed kradzieżą itp.). Należy również pamiętać, iż niewystarczająco dobrze zabezpieczone informacje (np. projekty raportów) mogą zostać umyślnie zmienione i bez wiedzy autora (audytora) wykorzystane. Warto tutaj kierować się zasadą ograniczonego zaufania.

Czwarta zasada postępowania audytora wewnętrznego porusza problem kompetencji do wykonywania zawodu. Mówi ona, iż audytorzy wewnętrzni:

- ~~4.1~~4.1. Będą angażować się jedynie w świadczenie takich usług, do których dysponują konieczną wiedzą, umiejętnościami i doświadczeniem.
- ~~4.2~~4.2. Będą realizować usługi z zakresu audytu wewnętrznego zgodnie ze Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego.
- ~~4.3~~4.3. Będą ciągle podwyższać swoją sprawność zawodową i skuteczność oraz jakość własnych usług.

Zasada ta ma ogromne znaczenie dla praktyki pracy audytora. Wymaga angażowania się w świadczenie usług jedynie w przypadku posiadania odpowiedniej wiedzy i umiejętności w badanej dziedzinie. Czy w praktyce rzeczywiście tak jest? Czy w dzisiejszej bardzo intensywnie i szybko zmieniającym się świecie i gospodarce możliwe jest spełnienie tej zasady? Otóż w chwili obecnej audytorzy to często osoby pracujące w grupach międzynarodowych, mogący skorzystać z doświadczenia innych i dzięki temu wypełnić zasadę opisaną powyżej. Z drugiej strony, uważamy, że zasada ta odwołuje się do odwagi audytora, do odwagi powiedzenia – nie i w uzasadnionych przypadkach zrezygnowania ze zlecenia.

Zasada mówiąca o ciągłym podnoszeniu swoich kwalifikacji zawodowych wychodzi naprzeciw oczekiwaniu współczesnej gospodarki. Postęp technologiczny i nieustanne zmiany w otaczającym nas świecie sprawiają, iż nierzadko wiedza którą dysponujemy dzisiaj może okazać się niewystarczająca, aby sprostać wymogom za kilka lat.

Kodeks IIA jest podstawą przy opracowywaniu wewnętrznych kodeksów etyki pracy audytora w organizacjach, w których działa komórka audytu wewnętrznego. Jego zapisy dostosowywane są do specyfiki działania konkretnych instytucji.

Towarzystwa Ubezpieczeniowe UNIQA TU SA, UNIQA TUnŽ SA i TU FILAR SA również posiadają sformalizowane zasady etyki pracy audytorów wewnętrznych, który stanowi nieodłączny element Regulaminu Audytu Wewnętrznego Spółek UNIQA Group Austria. Zgodnie z zawartymi w tym dokumencie zapisami praca audytora zatrudnionego w UNIQA powinna cechować się obiektywizmem, uczciwością, starannością oraz odpowiedzialnością. Jednocześnie, audytor wewnętrzny powinien cechować się wysokim stopniem profesjonalizmu, pozwalającym mu na jak najlepsze wywiązywanie się ze swoich zadań zarówno przy samym przygotowywaniu się do i przy prowadzeniu kontroli, jak i pełnieniu funkcji doradcy.

6. Podsumowanie

Audytor wewnętrzny, najprościej rzecz ujmując, to osoba, która dokonuje oceny efektywności funkcjonowania wewnętrznego systemu kontroli i skuteczności systemu zarządzania ryzykiem. Zadaniem audytora jest również doradzanie kierownictwu w procesach kontroli i zarządzania ryzykiem. Wyniki jego prac, przyjmujące postać raportu, przekazywane są do wyższego kierownictwa instytucji, w której pracuje.

W tym względzie audyt pełni rolę organu oceniającego, zapewniającego i doradczego, a w pełnieniu tych funkcji pomocne są pewne charakterystyki i określone zachowania, z których najważniejsze to: uczciwość, obiektywizm, poufność czy też profesjonalizm. Cechy te są pewnego rodzaju determinantami etycznego zachowania, co dowodzi, że osoba wykonująca taki zawód w swoim postępowaniu musi postępować etycznie.

Główną zaletą płynącą ze stosowania zasad etycznych w pracy audytora wewnętrznego jest wzrost zaufania odbiorcy świadczonej usługi i środowiska, w którym audytor pracuje, do samego audytu. Zapewnienia w zakresie zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu korporacyjnego podlegają wzmocnieniu. Niemniej jednak nie wystarczy tylko oświadczyć, iż w danej jednostce audytu przyjęto do stosowania Kodeks Etyki. O wiele ważniejsze jest stosowanie się do reguł opisanych w tym Kodeksie w codziennej pracy. Jest to działanie, które w dłuższej perspektywie czasu opłaca się.

Autorzy tego artykułu są zdania, iż postępowanie zgodnie z zasadami etycznymi tak naprawdę determinuje efektywność i umożliwia długofalową pracę audytora. Pozwala mu uniknąć wielu pułapek. Postępowanie niezgodnie z prawem, nieobiektywnie, bez wymaganych kompetencji czy też nieumiejętność postępowania z uzyskanymi w czasie kontroli informacjami dyskwalifikują audytora.

Ethics in the Work of Internal Auditor

Summary

Internal audit provides an independent and objective opinion to the Board on risk management, control and governance, by measuring and evaluating their effectiveness in achieving an organisation's agreed objectives. It also provides an independent and objective consultancy service to help line management improve the organisation's processes.

Internal auditors should respect in their work some ethical rules, especially these included in the Code of Ethics formed by the IIA. This code is intended to clarify the standard of conduct expected from all members of the internal audit unit. The main four principles that should be observed are as follows: integrity, objectivity, competency and confidentiality

Being ethical in internal audit is necessary in order to win the trust of the environment in which auditors work. However, declaring one's readiness to respect the Code of Ethics is not enough. Much more important is to implement and comply with given rules in carrying out audit duties.