



dr Monika Nowikowska

adiunkt, Katedra Prawa Informatycznego, Wydział Prawa i Administracji Akademii Sztuki Wojennej;
kierownik Działu Centrum Kompetencji DNS NASK PIB; radca prawny oraz audytor wewnętrzny
(ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5166-8375>)

Zasada rozliczalności i przejrzystości – rozwiązania w zakresie niezależnego audytu w świetle postanowień aktu o usługach cyfrowych

Słowa kluczowe: audyt, dostawcy bardzo dużych platform internetowych, dostawcy bardzo dużych wyszukiwarek internetowych, obiektywizm, niezależność

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2065 z 19.10.2022 r. w sprawie jednolitego rynku usług cyfrowych oraz zmiany dyrektywy 2000/31/WE (akt o usługach cyfrowych)¹ w sposób kompleksowy reguluje usługi społeczeństwa informacyjnego. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że jest to tzw. konstytucja internetu² z uwagi na uregulowanie takich kwestii, jak: odpowiedzialność dostawców za przechowywanie treści nielegalnych, procedury dotyczące zgłaszania i działania w zakresie nielegalnych treści, ochrona małoletnich w internecie czy wreszcie moderowanie treści. Ustawodawca unijny uregulował w akcie o usługach cyfrowych najbardziej aktualne kwestie związane z usługami świadczonymi drogą elektroniczną. W artykule omówiono rozwiązania prawne w zakresie kontroli realizacji przez dostawców bardzo dużych platform internetowych i bardzo dużych wyszukiwarek internetowych obowiązków wynikających z DSA. Ustawodawca dostrzega potrzebę weryfikacji przez niezależnych ekspertów zasad działania dostawców treści cyfrowych, w drodze niezależnych audytów. W artykule omówiono podstawowe obowiązki nałożone na audytorów oraz audytowanych, wzajemne zależności tych podmiotów w procesie audytu oraz wskazano ryzyka systemowe z tym związane.

1. Uwagi ogólne

Dnia 17.02.2024 r. zaczęło obowiązywać DSA. Jest to zbiór ogólnounijnych przepisów dotyczących usług cyfrowych. Przepisy te mają na celu zwiększenie bezpieczeństwa jednostki w świecie wirtualnym. Ustawodawca unijny uregulował kwestie odpowiedzialności prawnej platform w zakresie treści użytkowników i środki mające na celu zapewnienie użytkownikom bezpieczeństwa w sieci. Celem artykułu jest przybliżenie zagadnienia związanego z nałożonym na dostawców bardzo dużych platform internetowych i bardzo dużych wyszukiwarek internetowych obowiązkiem poddania się co najmniej raz w roku

niezależnemu audytowi w zakresie oceny spełnienia przez te podmioty obowiązków wynikających z DSA.

Ustawodawca unijny w art. 37 DSA zobowiązał dostawców bardzo dużych platform internetowych (*Very Large Online Platforms* – VLOP) i bardzo dużych wyszukiwarek internetowych (*Very Large Online Search Engines* – VLOSE) na własny koszt, co najmniej raz w roku, do poddania się niezależnym audytom, których celem jest ocena wypełniania przez te podmioty obowiązków określonych w zakresie należytej staranności na potrzeby przejrzystego i bezpiecznego środowiska internetowego (określonych w rozdziale III DSA) oraz zobowiązań podjętych na podstawie kodeksów postępowania oraz protokołów kryzysowych.

Rozważania należy rozpocząć od wyjaśnienia pojęcia audytu. Audyt wywodzi się z języka łacińskiego, gdzie *audire* oznaczało „słuchać”. W obecnym rozumieniu audyt został zaczerpnięty z kultury anglosaskiej od słowa *audit*, co oznacza „kontrola”. Wprowadzenie instytucji audytu do ustawodawstwa polskiego

1 Dz.Urz. UE L 277, s. 1, ze zm. – dalej DSA.

2 M. Gumularz, *Przedmowa* [w:] *Akt o usługach cyfrowych. Komentarz*, red. M. Gumularz, Warszawa 2024, s. 41; W. Wiewiórowski, *Słowo wstępne* [w:] *Akt o usługach cyfrowych. Komentarz*, red. D. Lubasz, M. Namysłowska, Warszawa 2024, s. 23–24.

związane było z dostosowywaniem polskiego systemu prawa w ramach procesu akcesyjnego Polski do Unii Europejskiej. Należy zauważyć, że w Polsce funkcjonowała instytucja „kontroli”. W trakcie negocjacji akcesyjnych nie uznano jednak tożsamości pojęcia kontroli z audytem. Jako powód wskazywano odmienną filozofię obu instytucji³. Kontrola była rozumiana jako narzędzie zarządzania służące przede wszystkim doraźnemu ujawnianiu nieprawidłowości. Natomiast audyt miał pełnić funkcję usprawniającą, wносить tzw. wartość dodaną, a niejako przy okazji sygnalizować nieprawidłowości⁴. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że audyt w swej idei pełni funkcję usprawniającą, doradczą⁵. B.R. Kuc podkreśla, że audyt co do zasady nie ma zabarwienia negatywnego, jakie charakteryzuje pojęcie kontroli. Autor twierdzi, że audyt jest instytucją odrębną w stosunku do kontroli, choć występują między nimi subtelne związki i relacje⁶. W doktrynie audyt definiuje się ponadto jako „nową generację kontroli”⁷. W tym miejscu należy podkreślić, że audyt ma na celu przekazanie informacji zlecającemu audyt, czy dany podmiot spełnia określone warunki, daje gwarancje prawidłowej realizacji nałożonych na niego zadań.

Na gruncie analizowanego przepisu celem audytu jest ocena wypełniania przez VLOP i VLOSE obowiązków określonych w DSA. W motywie 92 DSA wskazano, że „biorąc pod uwagę potrzebę zapewnienia weryfikacji przez niezależnych ekspertów, dostawcy bardzo dużych platform internetowych i bardzo dużych wyszukiwarek internetowych powinni być rozliczani, w drodze niezależnych audytów, z wypełniania obowiązków ustanowionych w niniejszym rozporządzeniu oraz, w stosownych przypadkach, wszelkich zobowiązań uzupełniających podjętych zgodnie z kodeksami postępowania i protokołami kryzysowymi. Aby zapewnić przeprowadzanie audytów w sposób skuteczny, efektywny i terminowy, dostawcy bardzo dużych platform internetowych i bardzo dużych wyszukiwarek internetowych powinni zapewnić niezbędną współpracę i pomoc organizacjom przeprowadzającym audyty”.

Należy wskazać, że celem wprowadzenia zanalizowanego przepisu były obawy w zakresie korzystania przez VLOP i VLOSE z systemów algorytmicznych w procesie blokowania treści, wpływających na korzystanie z internetu i przepływ informacji. Komisja we wniosku legislacyjnym wskazywała na konieczność objęcia VLOP i VLOSE dodatkowymi obowiązkami. Uzasadniała to tym, że korzystanie z tych platform i wyszukiwarek związane jest ze szczególnymi ryzykami ze względu na skalę ich działania i możliwości ich wykorzystania do rozpowszechniania

nielegalnych treści czy szerzenia dezinformacji⁸. Takie działania, jak: moderowanie treści, stosowanie algorytmicznych systemów rekomendacji, wyświetlanie reklam, olbrzymie oddziaływanie na użytkowników internetu, przesądziły o wprowadzeniu obowiązku nadzoru nad tymi podmiotami. Zatem *ratio legis* wprowadzenia przez ustawodawcę unijnego obowiązku poddania się niezależnym audytom było zapewnienie rozliczalności oraz przejrzystości korzystania z algorytmów i systemów rekomendacyjnych przez dostawców usług⁹.

2. Niezależny audyt

Ustawodawca w art. 37 ust. 2 DSA określił obowiązki dostawców bardzo dużych platform internetowych i bardzo dużych wyszukiwarek internetowych w obszarze prowadzonych audytów. Należy podkreślić, że na podstawie tego przepisu VLOP i VLOSE mają obowiązek poddawania się niezależnym audytom. Obowiązek ten stanowi główną, obok obowiązków sprawozdawczych, gwarancję rozliczalności dostawców z przestrzegania przepisów DSA¹⁰.

Pierwszym obowiązkiem jest zapewnienie organizacjom przeprowadzającym audyty współpracy ze strony VLOP i VLOSE oraz udzielenie pomocy niezbędnej do realizacji badań audytowych w sposób skuteczny, wydajny i terminowy, w tym przez udzielenie im dostępu do wszystkich istotnych danych i pomieszczeń oraz udzielenie odpowiedzi na pytania ustne lub pisemne. Obowiązek ten wyraża się w tzw. zasadzie minimalizowania dolegliwości czynności sprawdzających, zwanej także sprawnością działania¹¹. Zasada ta stanowi, że czynności audytowe powinny być przeprowadzane w sposób niezakłócający funkcjonowania podmiotu audytowanego. Działania takie mogą zostać przeprowadzone sprawnie, pod warunkiem współpracy podmiotu audytowanego i audytującego.

W celu zapewnienia realnej możliwości przeprowadzenia audytu w sposób zgodny z dyrektywami wynikającymi z zasady minimalizowania dolegliwości czynności sprawdzających ustawodawca nałożył na VLOP i VLOSE określone powinności, takie jak: 1) niezwłoczne przedstawianie żądanych dokumentów, 2) terminowe udzielanie ustnych i pisemnych odpowiedzi, 3) udostępnianie niezbędnych urządzeń, 4) w miarę możliwości przygotowanie oddzielnego pomieszczenia z wyposażeniem¹².

Ustawodawca w analizowanym przepisie posłużył się sformułowaniem „udzielania dostępu do wszystkich istotnych danych i pomieszczeń oraz udzielenie odpowiedzi na pytania ustne lub pisemne”. O tym, które dane są niezbędne do przeprowadzenia audytu, decyduje audytor. Oznacza to, że audytor powinien w sposób wyważony występować do VLOP i VLOSE o przedstawienie dokumentów, materiałów i informacji. Audytor nie

3 E. Chojna-Duch, *Kontrola finansowa i audyt – ustawowe implikacje* [w:] *Pierwsza konferencja „Kontrola i audyt w administracji publicznej. Stan i perspektywy”*, Warszawa 3–4.06.2003, Kraków 2003, s. 13.

4 Zob. M. Nowikowska, *Ocena funkcjonalności systemu kontroli w Siłach Zbrojnych RP*, Warszawa 2018, s. 45; A. Gosk, *Rozwój i perspektywy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2008/6, s. 49.

5 A. Gosk, *Rozwój...*, s. 49.

6 B.R. Kuc, *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002, s. 71.

7 Zob. C. Trepner, *Audyt – uniwersalny system kontrolny finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2006/1, s. 150; M. Anczakowski, *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli wewnętrznej*, „Kontrola Państwowa” 2006/3, s. 24; J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa” 2003/3, s. 14–15; K. Zalega, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora publicznego*, „Kontrola Państwowa” 2001/5, s. 110.

8 Zob. szerzej K. Chałubińska-Jentkiewicz, *Dezinformacja jako akt agresji w cyberprzestrzeni*, „Cybersecurity and Law” 2021/1, s. 10 i n.; K. Chałubińska-Jentkiewicz, *Disinformation – what else?*, „Cybersecurity and Law” 2021/2, s. 10 i n.; K. Chałubińska-Jentkiewicz, *Prawne granice dezinformacji w środkach społecznego przekazu*, Toruń 2023, s. 23.

9 K. Gałęzowska, *Niezależny audyt* [w:] *Akt o usługach cyfrowych. Komentarz*, red. D. Lubasz, M. Namysłowska, Warszawa 2024, s. 719.

10 J. Ząbczyk, *Niezależny audyt* [w:] *Akt o usługach cyfrowych. Komentarz*, red. M. Gumularz, Warszawa 2024, s. 603.

11 M. Nowikowska, *Zawiadomienie o kontroli* [w:] *Ustawa o kontroli w administracji rządowej. Komentarz*, red. K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Nowikowska, Warszawa 2021, s. 88.

12 M. Nowikowska, *Ocena...*, s. 60.

powinien zatem występować o dokumenty, które nie mają związku z tematyką audytu, jak również o dokumenty, które może uzyskać ze źródeł powszechnie dostępnych lub już uzyskał w drodze przygotowania do audytu¹³. Należy podkreślić, że w motywie 92 DSA wskazano, że audytorzy powinni posiadać również możliwość korzystania z innych źródeł obiektywnych informacji, w tym z badań prowadzonych przez zweryfikowanych badaczy.

Kolejnym obowiązkiem wynikającym z analizowanego przepisu jest powstrzymywanie się przez VLOP i VLOSE od utrudniania prowadzenia audytu, nadmiernego wpływania na jego prowadzenie lub podważania go. Wadliwa realizacja tego obowiązku przez audytowanego, czyli utrudnianie prowadzenia audytu, stanowi naruszenie przepisów DSA. Utrudnianie, nadmierne wpływanie na prowadzenie audytu czy podważanie audytu należy rozumieć jako utrudnianie jego prowadzenia. Utrudnianie audytu może mieć różne formy, np. niewypuszczenie audytorów, nieprzedstawianie dokumentów lub materiałów, utrudnienie przeprowadzenia oględzin, uniemożliwienie lub utrudnienie pozyskiwania odpowiedzi.

3. Obowiązki nałożone na audytorów

Ustawodawca, obok obowiązków nałożonych na VLOP i VLOSE, określił także powinności audytorów. Audyty powinny być przeprowadzane zgodnie z najlepszymi praktykami branżowymi oraz wysoką etyką zawodową i obiektywizmem, z należyтым uwzględnieniem, w stosownych przypadkach, norm dotyczących audytów i kodeksów postępowania. Dyspozycja art. 37 DSA określa zatem zakres podmiotowy organizacji audytujących¹⁴.

Audytor został zobowiązany do zapewnienia podczas audytu odpowiedniego poziomu poufności i tajemnicy zawodowej. Audytorzy powinni zagwarantować poufność, bezpieczeństwo i integralność informacji, takich jak tajemnice przedsiębiorstwa, które uzyskują podczas wykonywania swoich zadań¹⁵.

Poufność informacji oznacza zapewnienie, że informacja jest dostępna wyłącznie dla osób uprawnionych, mających odpowiednie prawa dostępu¹⁶. Ważne jest zatem określenie zamkniętej listy osób, tzw. depozytariuszy, którzy mogą zapoznać się z daną informacją. Zdolność utrzymania poufności przez organizację opiera się zasadniczo na zarządzaniu sklasyfikowaną informacją w zakresie: oznaczania informacji, zasad jej kopiowania, przechowywania, niszczenia, udostępniania. Poufność ściśle łączy się z zapewnieniem bezpieczeństwa informacji¹⁷.

Przez integralność informacji rozumie się śledzenie procesu przetwarzania informacji we wszystkich formach jej

występowania w celu uniemożliwienia nieautoryzowanej modyfikacji danej informacji. Zapewnienie integralności jest kluczowe wszędzie tam, gdzie nie dopuszcza się możliwości, że dane mogą być przez użytkownika zmodyfikowane w sposób, który może spowodować, że informacja jest nieprawdziwa, niekompletna bądź zafalszowana¹⁸.

W ustawodawstwie polskim brak jest ogólnej definicji tajemnicy zawodowej. Powszechnie przyjmuje się, że przedmiotem ochrony prawnej w przypadku tajemnic jest dyskrecja jako ogół stosunków życia prywatnego lub zawodowego, która nie podlega rozpowszechnieniu. Ustalenia zakresu znaczeniowego tego pojęcia uzależnione jest od określenia obowiązku dyskrecji do kategorii dóbr prawnych podlegających szczególnej ochronie prawnej. Regulacje odnoszące się do tajemnicy zawodowej mają zatem charakter sektorowy¹⁹. Tajemnica zawodowa stanowi konstrukcyjny element obowiązku poufności, tzw. obowiązku dyskrecji, jaki ustawodawca statuuje w ramach wykonywania danego zawodu, czyli wszędzie tam, gdzie zachodzi potrzeba uwzględnienia interesu podmiotu korzystającego z usług danej osoby, świadczonych w ramach wyspecjalizowanej działalności, której realizacja wymaga dostępu do danych informacji ściśle związanych z usługobiorcą²⁰. Można zatem stwierdzić, że ustawodawca na mocy art. 37 DSA skonstruował tajemnicę audytora w ramach prowadzonej oceny wypełniania obowiązków przez VLOP i VLOSE wynikających z DSA.

4. Niezależność audytora

Ustawodawca w art. 37 ust. 3 DSA zdecydował się na określenie szczególnych wymagań względem audytorów. Po pierwsze, audytorzy powinni dysponować niezbędną wiedzą ekspercką w dziedzinie zarządzania ryzykiem oraz kompetencjami technicznymi w zakresie przeprowadzania audytu algorytmów (art. 37 ust. 3 lit. b DSA). Jeżeli ich niezależność i kompetencje techniczne budzą wątpliwości, powinni zrezygnować z wykonania zlecenia audytu lub powstrzymać się od jego wykonania.

Po drugie, audytorzy powinni być niezależni, aby mogli wykonywać swoje zadania w sposób odpowiedni i godny zaufania. Ustawodawca w art. 37 ust. 3 lit. a DSA określił warunki niezależności audytora. Audyty powinny przeprowadzać organizacje, które są niezależne względem danego dostawcy bardzo dużych platform internetowych lub bardzo dużych wyszukiwarek internetowych i innych osób prawnych związanych z tym dostawcą i nie pozostają z nimi w konflikcie interesów. Jako przykład braku niezależności i konfliktu interesów wskazano: 1) świadczenie usług niezwiązanych z audytem dotyczących spraw będących przedmiotem audytu na rzecz danego VLOP lub VLOSE lub osoby prawnej związanej z tym dostawcą w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem audytu na podstawie DSA; 2) świadczenie usług audytu na podstawie DSA na rzecz danego dostawcy bardzo dużej platformy internetowej lub bardzo dużej wyszukiwarki internetowej czy osoby prawnej powiązanej z tym dostawcą przez okres dłuższy niż 10 kolejnych lat; 3) przeprowadzenie audytu w zamian za wynagrodzenie uzależnione od wyniku audytu.

13 M. Nowikowska, *Obowiązki pracowników jednostki kontrolowanej* [w:] *Ustawa o kontroli w administracji rządowej. Komentarz*, red. K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Nowikowska, Warszawa 2021, s. 103; M. Berek, *Czynności kontrolne dotyczące osób i jednostek* [w:] E. Jarzęcka-Siwik, M. Berek, B. Skwarka, Z. Wrona, *Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej*, Warszawa 2018, s. 204.

14 J. Ząbczyk, *Niezależny...*, s. 604.

15 M. Nowikowska, *Informacja jako przedmiot ochrony prawnej – granice jawności* [w:] J. Taczowska-Olszewska, M. Nowikowska, *Prawo do informacji publicznej, informacje niejawnie, ochrona danych osobowych*, Warszawa 2019, s. 98.

16 K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Nowikowska, *Ochrona informacji w cyberprzestrzeni*, Warszawa 2021, s. 34.

17 P. Podrecki, *Niezależny audyt* [w:] *Rynek cyfrowy. Akt o usługach cyfrowych. Akt o rynkach cyfrowych. Rozporządzenie platform-to-business. Komentarz*, red. M. Grochowski, Warszawa 2024, s. 353.

18 K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Nowikowska, *Ochrona...*, s. 34–35.

19 K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Nowikowska, *Ochrona...*, s. 28.

20 M. Michalski, *Tajemnice: giełdowa, funduszy inwestycyjnych, giełdy towarowej, ubezpieczeniowa* (cz. III), „Monitor Prawniczy” 2015/10, s. 23.

Po trzecie, audytorzy powinni stosować potwierdzone zasady obiektywizmu i etyki zawodowej, oparte w szczególności na przestrzeganiu kodeksów zawodowych lub odpowiednich norm. Powszechnie przyjmuje się, że etyka zawodowa stymuluje stosunek człowieka do pracy, jego obowiązków zawodowych, wzajemnych relacji międzyludzkich w danym środowisku zawodowym, przez co ma wpływ na jakość pracy²¹.

Zasada obiektywizmu skorelowana jest z celem audytu, tj. ustaleniem stanu faktycznego i pełnym jego udokumentowaniem na podstawie zebranych dowodów. Oznacza to dążenie do uzyskania pełnego obrazu działalności podmiotu audytowanego. Zgodnie z zasadą obiektywizmu ustalenia audytu powinny być dokonywane w pełnej zgodności ze stanem rzeczywistym. Stan faktyczny w zakresie działalności VLOP i VLOSE może być ustalony jedynie na podstawie dowodów zebranych w toku postępowania audytowego²².

Obiektywizm w postępowaniu audytora może być rozpatrywany na dwóch płaszczyznach: podmiotowej i działania²³.

Obiektywizm w aspekcie podmiotowym odnosi się do indywidualnych cech i postaw audytora. Na obiektywizm w zakresie podmiotowym składają się: 1) niezależność audytora, 2) brak uprzedzeń²⁴ oraz 3) brak konfliktu interesów. Niezależność oznacza, że audytor jest wolny od zewnętrznych oraz organizacyjnych czynników, okoliczności, powiązań²⁵. Uprzedzenie może polegać zarówno na negatywnym nastawieniu audytora do audytowanego, jak i na przyjęciu założenia, że audytowany nie popełnia błędów, traktowaniu działalności pobłażliwie²⁶. Z zasadą braku konfliktu interesów wiąże się natomiast szerokie – funkcjonalne – ujęcie podstaw wyłączenia audytora z postępowania. Podsumowując, zasada obiektywizmu jest naruszona, jeżeli niepożądane zachowania kontrolera lub oddziaływanie osób trzecich wpływają na ocenę jednostki audytowanej²⁷. Do podstawowych reguł obiektywnego postępowania w aspekcie podmiotowym można zaliczyć: nieprzyjmowanie prezentów ani innych korzyści materialnych, które mogą wpłynąć na obiektywizm, niedoradzanie, niezwłoczne informowanie przełożonych o oferowanych audytorowi istotnych zapłatach lub prezentach, niezwłoczne informowanie przełożonych o wywieranych wpływach zewnętrznych lub wewnętrznych²⁸.

Obiektywizm w aspekcie działania odnosi się natomiast do działań audytora, tj. obowiązku rzetelnego zbierania i badania dowodów oraz dokumentowania i ustalania wyników audytu. Ustalenia powinny opierać się wyłącznie na dowodach, co oznacza, że audytor powinien demonstrować obiektywizm w trakcie gromadzenia, oceny i przekazywania

informacji na temat badanego zagadnienia. Ustalenia oraz wnioski i zalecenia muszą być oparte na faktach, nie zaś na opiniach i wrażeniach²⁹.

Podsumowując tę część rozważań, należy podkreślić, że ustawodawca unijny bardzo dużą wagę przywiązuje do zagadnienia niezależności audytu. W DSA określone zostały wymagania stawiane samym audytorom, którzy powinni gwarantować niezależność i poufność badania oraz jego wykonanie, bazując na wysokiej wiedzy eksperckiej. Zapewnienie niezależnego audytu daje jedynie gwarancję prawidłowej realizacji zadań nadzorczych przez organy administracji. Instytucja niezależnego audytu pozwala na sprawne przeprowadzenie czynności sprawdzających, co pozwala na skuteczne nadzorowanie VLOP i VLOSE w zakresie realizacji obowiązków wynikających z DSA. W literaturze przedmiotu zauważa się, że poziom skomplikowania audytu prowadzonego na podstawie DSA, który ma obejmować algorytmiczne systemy rekomendacyjne, stanowi duże ryzyko. Liczba podmiotów, które spełniają kryteria określone w DSA, może być ograniczona. Trudności może także sprawić wykazanie odpowiedniego poziomu merytorycznego audytorów w związku z faktem, że nie istnieją dedykowane certyfikaty i poświadczenia w tym zakresie. Tym samym obowiązek przeprowadzania audytów VLOP i VLOSE obarczony jest ryzykiem prawidłowej jego realizacji.

5. Sprawozdanie z audytu

Finalnym dokumentem audytu jest sprawozdanie³⁰. Ustawodawca unijny w art. 37 ust. 4 DSA określił informacje, które muszą być zawarte w sprawozdaniu. Sprawozdanie to musi zawierać pisemne uzasadnienie oraz co najmniej następujące informacje: 1) nazwę, adres i punkt kontaktowy dostawcy VLOP i VLOSE poddanego audytowi oraz okres, którego audyt dotyczy; 2) nazwę i adres organizacji przeprowadzającej lub organizacji przeprowadzających audyt; 3) deklarację interesów; 4) opis określonych elementów będących przedmiotem audytu oraz zastosowanej metodyki; 5) opis i streszczenie głównych wniosków z audytu; 6) wykaz stron trzecich, z którymi skonsultowano się w toku audytu; 7) opinię audytową dotyczącą tego, czy VLOP lub VLOSE poddany audytowi wypełnia obowiązki i zobowiązania określone w DSA.

Opinia audytowa jest kluczowym elementem sprawozdania. Wyrażona w analizowanym artykule opinia może być „pozytywna”, „pozytywna z uwagami” albo „negatywna”. „Pozytywna opinia” powinna zostać wydana wówczas, gdy wszystkie dowody wskazują na to, że dostawca bardzo dużej platformy internetowej lub bardzo dużej wyszukiwarki internetowej wypełnia obowiązki ustanowione w DSA lub – w stosownych przypadkach – wypełnia wszelkie zobowiązania podjęte zgodnie z kodeksem postępowania lub protokołem kryzysowym, w szczególności przez określenie, ocenę i zmniejszenie ryzyka systemowego stwarzanego przez jego system i usługi. W przypadku gdy audytor chce przekazać uwagi, które nie mają istotnego wpływu na wynik audytu, „pozytywną opinię” należy opatrzyć uwagami. „Negatywna opinia” powinna

21 M. Nowikowska, *O potrzebie kodyfikacji zasad etyki zawodowej kontrolerów w administracji rządowej* [w:] *Wzorce i zasady działania w administracji publicznej*, red. B. Jaworska-Dębska, P. Kledzik, J. Ślugoćki, Warszawa 2020, s. 925.

22 P. Podrecki, *Niezależny...*, s. 353.

23 M. Nowikowska, *O potrzebie...*, s. 929.

24 M. Tomaszewski, *Międzynarodowe standardy kontroli – propozycja INTO-SAI*, „Kontrola Państwowa” 1992/3, s. 5; K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, Warszawa 2005, s. 16.

25 F. Fiedler, *Niezależność najwyższego organu kontroli*, „Kontrola Państwowa” 2005/1, s. 86.

26 M. Nowikowska, *Ocena...*, s. 144.

27 E. Jarzęcka-Siwik, *Etyka zawodowa kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa” 2006/4, s. 30; B. Starker, *Elementy obiektywizmu w kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1959/2, s. 36.

28 M. Nowikowska, *O potrzebie...*, s. 930–931.

29 J. Ochnicki, *Zniekształcanie informacji w procesie kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1973/4, s. 32.

30 P. Podrecki, *Niezależny...*, s. 354.

zostać wydana, jeżeli audytor uzna, że dostawca bardzo dużej platformy internetowej lub bardzo dużej wyszukiwarki internetowej nie przestrzega niniejszego rozporządzenia lub nie wypełnia podjętych zobowiązań. W przypadku gdy w opinii audytowej nie zawarto wniosków dotyczących określonych elementów objętych zakresem audytu, należy do niej dołączyć wyjaśnienie przyczyn braku takich wniosków. W stosownych przypadkach sprawozdanie powinno zawierać opis określonych elementów, które nie mogły zostać poddane audytowi, oraz wyjaśnienie, dlaczego nie mogły one zostać poddane audytowi.

Należy zauważyć, że w motywie 93 DSA wskazano, że sprawozdanie z audytu powinno być uzasadnione, aby przedstawiało ono rzeczywisty obraz podjętych działań i wyciągniętych wniosków. Powinno stanowić dodatkową podstawę środków przyjmowanych przez dostawców bardzo dużych platform internetowych i bardzo dużych wyszukiwarek internetowych w celu wypełnienia obowiązków wynikających z DSA, a w stosownych przypadkach zawierać propozycje ulepszenia takich środków. Po otrzymaniu sprawozdania z audytu należy je przekazać koordynatorowi ds. usług cyfrowych właściwemu dla miejsca siedziby, Komisji oraz Radzie Usług Cyfrowych. Dostawcy powinni również bez zbędnej zwłoki przekazać po zakończeniu wszystkie sprawozdania z oceny ryzyka i środków zmniejszających ryzyko, a także sprawozdanie z realizacji audytu VLOP lub VLOSE, pokazujące, w jaki sposób odnieśli się oni do zaleceń audytu.

Dostawcy bardzo dużych platform internetowych lub bardzo dużych wyszukiwarek internetowych, którzy otrzymają sprawozdanie z audytu inne niż „pozytywne”, są zobowiązani uwzględnić skierowane do nich zalecenia operacyjne i podjąć środki niezbędne do wdrożenia tych zaleceń. Jeżeli nie wdrożą zaleceń operacyjnych, muszą przedstawić w sprawozdaniu z realizacji audytu powody, dla których nie wdrożyli zaleceń, oraz określić ewentualne środki alternatywne, które podjęli w celu zaradzenia wszelkim zidentyfikowanym przypadkom nieprzestrzegania przepisów.

Zgodnie z dyspozycją art. 42 ust. 4 lit. c i d DSA VLOP i VLOSE przekazują koordynatorowi ds. usług cyfrowych właściwemu dla miejsca siedziby i Komisji bez zbędnej zwłoki po zakończeniu oraz podają do wiadomości publicznej najpóźniej trzy miesiące od otrzymania każdego ze sprawozdań z audytu zgodnie z art. 37 ust. 4 DSA oraz sprawozdanie z realizacji audytu. W przypadku gdy dostawca bardzo dużej platformy internetowej lub bardzo dużej wyszukiwarki internetowej uważa, że opublikowanie informacji może spowodować ujawnienie informacji poufnych tego dostawcy lub odbiorców usługi, prowadzić do znacznych luk w zakresie bezpieczeństwa usługi świadczonej przez tę platformę, stworzyć zagrożenie dla bezpieczeństwa publicznego lub zaszkodzić odbiorcom, dostawca może usunąć takie informacje z publicznie dostępnych sprawozdań. W takim przypadku VLOP i VLOSE przekazuje koordynatorowi ds. usług cyfrowych właściwemu dla miejsca siedziby i Komisji kompletne sprawozdania, którym towarzyszy uzasadnienie usunięcia tych informacji z publicznie dostępnych sprawozdań.

6. Podsumowanie

Ustanowiony w art. 37 DSA obowiązek poddania się przez dostawców bardzo dużych platform internetowych i bardzo

dużych wyszukiwarek internetowych co najmniej raz w roku niezależnemu audytowi w zakresie oceny spełnienia przez te podmioty obowiązków wynikających z DSA stanowi odpowiedź na zagrożenia społeczne, jakie może wywoływać działalność tych podmiotów w świecie wirtualnym. Należy uznać, że w przypadku kontrolowania przestrzegania przez VLOP i VLOSE określonych norm DSA właściwym rozwiązaniem było wyposażenie danego organu administracji w kompetencje nadzorcze. Ustawodawca w analizowanym przypadku zdecydował się na uzupełnienie klasycznego modelu weryfikacji o wzbogacenie go o profesjonalne usługi organizacji audytorskich. Przyjęty model należy uznać za prawidłowy. Jak trafnie zauważa K. Gałęzowska, „żaden organ administracji nie byłby w stanie przeprowadzić kontroli co roku, jednocześnie miałby on problem z pozyskaniem i utrzymaniem wykwalifikowanego personelu”³¹. Instytucje niezależnego audytu pozwalają na sprawne przeprowadzenie czynności sprawdzających, co pozwala na skuteczne nadzorowanie VLOP i VLOSE w zakresie realizacji obowiązków wynikających z DSA.

Analiza dyspozycji art. 37 DSA pozwala na stwierdzenie, że ustawodawca unijny podstawową wagę przywiązuje do zagadnienia niezależności audytu. **Niezależność podmiotu audytującego od podmiotu audytowanego oznacza niezależność pod względem organizacyjnym, funkcjonalnym i finansowym.** Na uwagę zasługują określone w DSA wymagania stawiane audytorom, którzy powinni gwarantować niezależność i poufność badania oraz jego wykonanie na podstawie wysokiej wiedzy eksperckiej. Ustawodawca wymaga od audytorów kompetencji w obszarze badania, które rozumiane są jako biegłość oraz profesjonalizm. Oznacza to, że audytor posiada wiedzę, umiejętności i doświadczenie, odpowiadające charakterowi, zakresowi i złożoności zadania audytowego. W doktrynie trafnie wskazuje się, że liczba podmiotów, które mogą spełniać takie kryteria, może być ograniczona i mieć wpływ na prawidłową i skuteczną realizację art. 37 DSA.

Zasada rozliczalności na gruncie DSA może być rozpatrywana w wąskim oraz szerokim ujęciu. Zasada rozliczalności w ujęciu szerokim przejawia się w ogólnym obowiązku sprawozdawczości VLOP i VLOSE wobec organów nadzorczych oraz poddawania się niezależnym audytom. Zasada ta przejawia się w obowiązku informowania interesariuszy o działaniach i decyzjach danego podmiotu oraz konieczności przestrzegania przepisów prawa.

Zasada rozliczalności w ujęciu wąskim jest kluczowym elementem każdego badania audytowego, gdzie rozliczalność jest rozumiana jako odpowiedzialność podmiotu ocenianego za swoje działania.

Natomiast zasada przejrzystości rozumiana jest jako zagwarantowanie dostępności i zrozumiałości informacji dotyczących działań i decyzji podejmowanych przez jednostkę audytowaną. Obejmuje to zarówno gwarancję dostępu do dokumentów i danych, jak i jasność procedur i procesów decyzyjnych. Gwarancją realizacji tych zasad jest obowiązek współpracy pomiędzy podmiotem audytowanym i audytującym oraz wymóg obiektywizmu, niezależności oraz profesjonalizmu podmiotu audytującego.

³¹ K. Gałęzowska, *Niezależny...*, s. 723.

Abstract**dr Monika Nowikowska**

The author is an assistant professor at the Department of IT Law, Faculty of Law and Administration, War Studies University, Poland; head of the DNS Competence Centre, NASK National Research Institute (PIB); legal advisor and internal auditor (ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5166-8375>).

**Principle of Accountability and Transparency
– Independent Audit Solutions in the light of Provisions
of the Digital Services Act**

Keywords: audit, providers of very large online platforms, providers of very large search engines, objectivity, independence

Regulation (EU) 2022/2065 of the European Parliament and of the Council of 19 October 2022 on a single market for digital services and amending Directive 2000/31/EC (Digital Services Act – DSA) regulates, in a comprehensive way, information society services. In the literature, this Regulation is referred to as the “Constitution of the Internet”, because it addresses the issues, such as the liability of providers for storing illegal content, procedures for reporting and acting on illegal content, protection of minors online and, finally, content moderation. In the Digital Services Act, the EU legislator has regulated the most up-to-date matters related to services provided by electronic means. The article discusses legal solutions for controlling the fulfilment of obligations under the DSA by providers of very large online platforms and very large online search engines. The legislator recognises the need for verification of the principles of operations of by independent experts, through independent auditing. Additionally, the article discusses basic obligations of auditors and auditees, the interdependence of these entities in the audit process, and identifies the related systemic risks.

Bibliografia/References

- Anczakowski M., *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli wewnętrznej*, „Kontrola Państwowa” 2006/3.
- Berek M., *Czynności kontrolne dotyczące osób i jednostek* [w:] E. Jarzęcka-Siwik, M. Berek, B. Skwarka, Z. Wrona, *Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej*, Warszawa 2018.
- Chałubińska-Jentkiewicz K., *Dezinformacja jako akt agresji w cyberprzestrzeni*, „Cybersecurity and Law” 2021/1.
- Chałubińska-Jentkiewicz K., *Disinformation – what else?*, „Cybersecurity and Law” 2021/2.
- Chałubińska-Jentkiewicz K., Nowikowska M., *Ochrona informacji w cyberprzestrzeni*, Warszawa 2021.
- Chałubińska-Jentkiewicz K., *Prawne granice dezinformacji w środkach społecznego przekazu*, Toruń 2023.
- Chojna-Duch E., *Kontrola finansowa i audyt – ustawowe implikacje* [w:] *Pierwsza konferencja „Kontrola i audyt w administracji publicznej. Stan i perspektywy”*, Warszawa 3–4.06.2003, Kraków 2003.
- Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, Warszawa 2005.

- Fiedler F., *Niezależność najwyższego organu kontroli*, „Kontrola Państwowa” 2005/1.
- Gałęzowska K., *Niezależny audyt* [w:] *Akt o usługach cyfrowych. Komentarz*, red. D. Lubasz, M. Namysłowska, Warszawa 2024.
- Gosk A., *Rozwój i perspektywy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2008/6.
- Gumularz M., *Przedmowa* [w:] *Akt o usługach cyfrowych. Komentarz*, red. M. Gumularz, Warszawa 2024.
- Jagielski J., *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa” 2003/3.
- Jarzęcka-Siwik E., *Etyka zawodowa kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa” 2006/4.
- Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002.
- Michalski M., *Tajemnice: giełdowa, funduszy inwestycyjnych, giełdy towarowej, ubezpieczeniowa (cz. III)*, „Monitor Prawniczy” 2015/10.
- Nowikowska M., *Informacja jako przedmiot ochrony prawnej – granice jawności* [w:] J. Taczowska-Olszewska, M. Nowikowska, *Prawo do informacji publicznej, informacje niejawne, ochrona danych osobowych*, Warszawa 2019.
- Nowikowska M., *O potrzebie kodyfikacji zasad etyki zawodowej kontrolerów w administracji rządowej* [w:] *Wzorce i zasady działania w administracji publicznej*, red. B. Jaworska-Dębska, P. Kledzik, J. Sługocki, Warszawa 2020.
- Nowikowska M., *Obowiązki pracowników jednostki kontrolowanej* [w:] *Ustawa o kontroli w administracji rządowej. Komentarz*, red. K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Nowikowska, Warszawa 2021.
- Nowikowska M., *Ocena funkcjonalności systemu kontroli w Siłach Zbrojnych RP*, Warszawa 2018.
- Nowikowska M., *Zawiadomienie o kontroli* [w:] *Ustawa o kontroli w administracji rządowej. Komentarz*, red. K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Nowikowska, Warszawa 2021.
- Ochnicki J., *Zniekształcanie informacji w procesie kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1973/4.
- Podrecki P., *Niezależny audyt* [w:] *Rynek cyfrowy. Akt o usługach cyfrowych. Akt o rynkach cyfrowych. Rozporządzenie platform-to-business. Komentarz*, red. M. Grochowski, Warszawa 2024.
- Starker B., *Elementy obiektywizmu w kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1959/2.
- Tomaszewski M., *Międzynarodowe standardy kontroli – propozycja INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” 1992/3.
- Trepner C., *Audyt – uniwersalny system kontrolny finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2006/1.
- Wiewiórowski W., *Słowo wstępne* [w:] *Akt o usługach cyfrowych. Komentarz*, red. D. Lubasz, M. Namysłowska, Warszawa 2024.
- Zalega K., *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora publicznego*, „Kontrola Państwowa” 2001/5.
- Ząbczyk J., *Niezależny audyt* [w:] *Akt o usługach cyfrowych. Komentarz*, red. M. Gumularz, Warszawa 2024.