

MONIKA KACZURAK-KOZAK
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych w Polsce – analiza wybranych aspektów działania audytora usługodawcy

1. Wstęp

Początki audytu wewnętrznego sięgają 3500 lat przed naszą erą. W dokumentach z okresu cywilizacji mezopotamskiej można znaleźć drobne znaki zapisywane obok kwot przeprowadzanych transakcji. Można sądzić, że świadczyło to o systemie weryfikacji – jeden urzędnik przygotowywał podsumowanie transakcji, a inny sprawdzał jego wyliczenia. Dokumenty Egipcjan, Chińczyków i Żydów z tego samego okresu potwierdzają istnienie podobnych systemów. Zachowane z V w. p.n.e. dokumenty Greków również dowodzą, że przeprowadzane przez nich transakcje były potwierdzane i weryfikowane. Udokumentowane początki działalności gospodarczej sięgają starożytności. Zadania audytu wewnętrznego polegały w tych czasach na formalno-rachunkowym sprawdzaniu zapisów księgowych. Wiele dokumentów z tego okresu zawiera notatki z kontroli w postaci kół, punktów lub kresek¹.

Audyt wewnętrzny w formie znanej obecnie rozpoczął się w Anglii w okresie rewolucji przemysłowej w XVIII w. Wówczas to firmy zaczęły wy-

¹ K. Winiarska, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Warszawa 2013, s. 378-379.

najmować księgowych do kontroli swoich dokumentów finansowych. Audyt polegał na kontrolowaniu zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową². Audytorzy wewnętrzni więc byli początkowo odpowiedzialni przede wszystkim za sprawdzanie poprawności danych zawartych w sprawozdaniach finansowych danej jednostki. Rosnący poziom złożoności działalności gospodarczej spowodował ewolucję audytu ujmowanego w aspekcie rachunkowo-księgowym w kierunku jego biznesowego ujęcia.

W 1941 r. w Stanach Zjednoczonych powstało pierwsze stowarzyszenie skupiające audytorów wewnętrznych – Instytut Audytorów Wewnętrznych (*Institute of Internal Auditors* – IIA). Można stwierdzić, iż od tego momentu zaczął się kształtować współczesny audyt wewnętrzny. Audytorzy wewnętrzni rozszerzyli swoją działalność na ocenę wszystkich aspektów działalności organizacji, nie ograniczając się jedynie do badania sprawozdań finansowych i wykrywania nadużyć. Uświadomili społeczeństwu, że istnieje audyt wewnętrzny. Obecnie jest to organizacja międzynarodowa zajmująca się m.in. tworzeniem i promowaniem standardów, szkoleniem audytorów i ich certyfikowaniem na całym świecie. W Polsce funkcjonuje od 2001 r. i jest reprezentowana przez Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska.

Instytut Audytorów Wewnętrznych zdefiniował audyt następująco: audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele, dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo³.

2. Ewolucja audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce

W Polsce termin „audyt wewnętrzny” zaczął funkcjonować dopiero w latach 90. XX w., wraz z wejściem na rynek zagranicznych koncernów. Był wykorzystywany do weryfikacji ich sprawozdań finansowych. Impulsem do zintensyfi-

² *Ibidem*, s. 380.

³ Za: *Rola audytu w zarządzaniu sektorem publicznym*, Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, s. 12; www.mf.gov.pl.

kowania prac nad wprowadzeniem audytu wewnętrznego do sektora finansów publicznych były negocjacje akcesyjne Polski z Unią Europejską.

Warunkiem zamknięcia negocjacji w zakresie „kontroli finansowej” było „prawne uregulowanie kwestii wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w celu zabezpieczenia prawidłowego wykorzystania środków publicznych”⁴, w szczególności pochodzących z Unii Europejskiej. Ministerstwo Finansów zostało zobowiązane do przygotowania zmian w ustawie o finansach publicznych, tak by spełniać wymogi dotyczące kontroli finansowej oraz niezależności funkcjonalnej komórek audytu.

Audyty wewnętrzne do sektora finansów publicznych wprowadzono w 2002 r., nowelizując ustawę o finansach publicznych z 1998 r.⁵ Pierwotna definicja audytu wewnętrznego została wprowadzona do ustawy o finansach publicznych ustawą z dnia 27 lipca 2001 r.⁶ w rozdziale V „Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych”, gdzie ustawodawca zdefiniował audyt wewnętrzny w art. 35c ust. 1 jako: ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Obejmuje on w szczególności:

- a) badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych,
- b) ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem,
- c) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.

Ustawowe zmiany nastąpiły od 1 stycznia 2006 r., kiedy w życie weszła ustawa o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r.⁷ Położono w nich na-

⁴ D. Potrzebowska, *Charakterystyka i rola audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle polskiego ustawodawstwa – ujęcie historyczne*, [w:] *Audyty w sektorze publicznym*, J. Przybylska (red.), Warszawa 2011, s. 31.

⁵ Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2001 r. Nr 102, poz. 1116 z późn. zm.).

⁶ Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. Nr 102, poz. 1116).

⁷ Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

cisk na dalsze jego dostosowywanie do standardów międzynarodowych i pełniejsze wykorzystanie audytu w sektorze finansów publicznych. Definicja z roku 2005 różni się od obowiązującej wcześniej, wynikającej z ustawy z 1998 r. Zgodnie z art. 48 ust. 1, audyt został ujęty jako: ogół działań obejmujących:

- 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów,
- 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.
Ocena, o której mowa w pkt 1, dotyczy w szczególności:
 - 1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi,
 - 2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli,
 - 3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

Nowa definicja podkreśliła zarówno kontrolną, jak i doradczą rolę audytu wewnętrznego. Wpisane w definicję audytu czynności doradcze są nierozdzielnie związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego, a ich wyrazem jest przedstawianie przez audytora (na wniosek kierownika jednostki lub z własnej inicjatywy) opinii lub zaleceń dotyczących usprawnienia działalności jednostki. Ponadto definicja audytu wewnętrznego jest zgodna z obowiązującymi – również w Unii Europejskiej – międzynarodowymi standardami⁸.

Charakter audytu wewnętrznego zmieniła ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁹. Zgodnie z treścią art. 272, audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

⁸ W. Moczydłowska, *Jakie rozwiązania wprowadza nowa ustawa o finansach publicznych*, [w:] „Biuletyn Rachunkowości i Finansów” 2006, nr 3.

⁹ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.) zwana dalej ustawą o finansach publicznych.

Przez adekwatność należy rozumieć zgodność z zasadami określonymi w obowiązujących aktach prawnych oraz instrukcjach i regulaminach, dokładność odpowiadającą założonym celom kontroli zarządczej. Skuteczność kontroli zarządczej to postępowanie kończące się wydaniem zaleceń bądź wniosków pokontrolnych. Kontrola zarządcza ma zabezpieczać jednostkę przed wystąpieniem lub skutkami określonego ryzyka. Efektywność kontroli zarządczej powinna powodować osiągnięcie założonych przez jednostkę celów oraz ograniczać ryzyko przy wykorzystaniu najmniejszych możliwych nakładów¹⁰.

3. Audyt wewnętrzny, a kontrola zarządcza

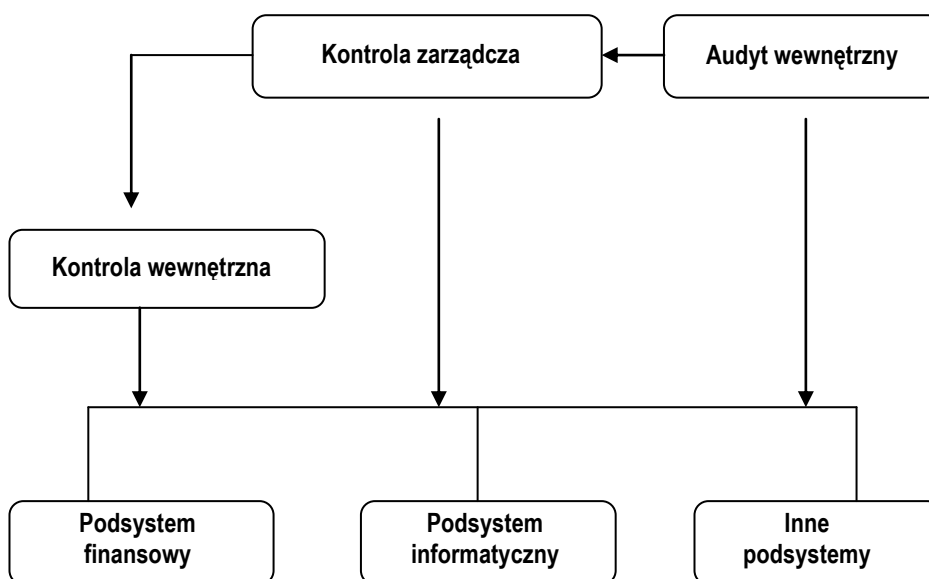
Definicja audytu wewnętrznego w brzmieniu obowiązującym od 2010 r. wskazuje wyraźnie na ścisły związek audytu wewnętrznego z kontrolą zarządczą w jednostce. Stanowi ją (art. 68 ustawy o finansach publicznych) ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Jej celem jest w szczególności zapewnienie:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- 2) skuteczności i efektywności działania,
- 3) wiarygodności sprawozdań,
- 4) ochrony zasobów,
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- 7) zarządzania ryzykiem.

Relacje między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym można przedstawić następująco: (patrz schemat)

¹⁰ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce*, Warszawa 2011, s. 10.

Schemat. Relacje między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym



Źródło: H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, [w:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, T. Kiziukiewicz (red.), Difin, Warszawa 2012, s. 38.

Przedstawione na schemacie powiązania pokazują, iż audyt pełni funkcję weryfikującą w stosunku do mechanizmów kontroli zarządczej, prowadzonej w ramach różnych podsystemów. Stale nadzoruje te mechanizmy, ocenia je i identyfikuje słabe punkty. W efekcie może dostarczyć impulsu do zmian w systemie kontroli zarządczej, wnosząc wkład w zarządzanie jednostką. Dodatkowo widać, że jednym z elementów kontroli zarządczej, w obecnym systemie prawnym, jest kontrola wewnętrzna. Należy na to zwrócić uwagę ze względu na fakt utożsamiania (szczególnie w początkowym etapie funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce) audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej. Mają one odmienny charakter. Kontrola polega na ciągłej ocenie jednostki w trakcie jej funkcjonowania w celu wykrycia niedociągnięć. Audyt wewnętrzny nie skupia się na konkretnych, indywidualnych przypadkach popełnienia błędów czy wykroczeń, lecz ocenia niedostatki, słabe punkty systemów¹¹.

¹¹ H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, [w:] *Zasady audytu*

Ze schematu wynika, że podstawową formą kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych jest kontrola zarządcza. Audyt wewnętrzny pełni funkcje oceniające mechanizmy jej działania i funkcje doradcze. Kontrola wewnętrzna natomiast jest narzędziem wykorzystywanym przez kierownika jednostki do szczególnego nadzoru procesów związanych z gromadzeniem i rozdyponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem¹².

Dane dostarczane przez niezależny, obiektywny i profesjonalny audyt stanowią dla kierownika jednostki podstawowe źródło informacji o podległej jednostce. Umożliwiają one ocenę czy wdrożony system kontroli spełnia swoje zadania. Rola audytu wewnętrznego polega na udzielaniu wsparcia kierownictwu w rozumieniu i stosowaniu przepisów oraz standardów kontroli zarządczej. Jak wynika z badań ankietowych przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2011 r.¹³, którym objęto 2561 jednostek samorządu terytorialnego, audyt wewnętrzny udziela wsparcia kierownictwu urzędu oraz kierownikom samorządowych jednostek organizacyjnych – 93,7% wskazań było twierdzących. Wsparcie udzielane było w następujących formach:

- a) ocenianie kontroli zarządczej w wybranych aspektach działalności j.s.t. lub w wybranych jednostkach organizacyjnych (83,2%),
- b) szkolenie (45,8),
- c) udział w pracach zespołów (32,1%),
- d) opiniowanie regulacji wewnętrznych (49,7%),
- e) uczestnictwo w naradach (47,7%),
- f) inne, w szczególności czynności doradcze wykonywane na rzecz kierownika jednostki (9,7%).

W przypadku 61 jednostek (tj. 6,3%) ankietowani stwierdzili, że audyt wewnętrzny w żaden sposób nie wspierał kierowników jednostek.

Jako przykład dobrej praktyki działań związanych z rolą audytu wewnętrznego w procesie corocznej oceny kontroli zarządczej wskazano narzędzia

wewnętrzne w sektorze finansów publicznych, T. Kiziukiewicz (red.), Warszawa 2012, s. 31, 36, 38.

¹² *Ibidem*, s. 38.

¹³ *Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa, maj 2012, s. 5, 16.

stosowane w pracy komórki audytu wewnętrznego Urzędu Miasta Krakowa. Są one następujące:

- 1) doradztwo w zakresie kształtowania środowiska kontroli (polityki, procesy, procedury np. budżetu zadaniowego, cele, miary),
- 2) własna niezależna ocena ryzyk i wspieranie kierownictwa we wprowadzeniu procedur zarządzania ryzykiem,
- 3) planowanie i wykonywanie w obszarach o najwyższym ryzyku zadań audytowych, dokonywanie tam ocen systemu kontroli i przedstawianie rekomendacji,
- 4) koordynacja działań innych „dostawców zapewnienia”, np. audytów systemu zarządzania jakością, kontroli zewnętrznych itp.,
- 5) przygotowanie opinii rocznej o skuteczności systemu kontroli w jednostce.

4. Audytor wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych i jego kwalifikacje

Audytor wewnętrzny to osoba przeprowadzająca audyt w jednostce. Audytora wewnętrznego zatrudnia kierownik jednostki. W przypadku j.s.t. jest nim odpowiednio starosta, marszałek województwa, wójt (burmistrz, prezydent miasta). Wskazuje on na sposób prowadzenia audytu wewnętrznego (audytor zatrudniony w jednostce lub usługodawca), gdyż nie mogą te dwie formy być stosowane jednocześnie.

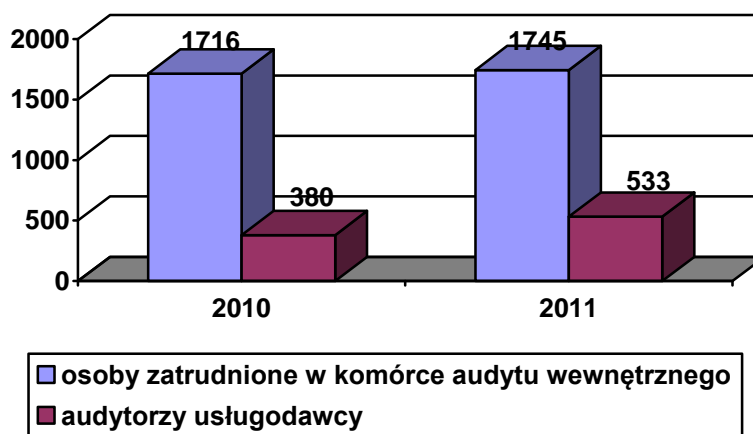
W art. 275 ustawy o finansach publicznych wskazano, iż audyt wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych prowadzi:

- 1) audytor zatrudniony w jednostce albo
- 2) usługodawca niezatrudniony w jednostce.

Jak podaje Ministerstwo Finansów¹⁴, sektor finansów publicznych zatrudnia jako audytorów wewnętrznych, pracowników komórek audytu wewnętrznego bądź audytorów usługodawców grupę około 1500 osób. Liczbę osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego oraz audytorów usługodawców w latach 2010-2011 przedstawia wykres.

¹⁴ *Audyty wewnętrzne i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie roczne za 2011*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa, lipiec 2012, s. 15.

Wykres. Porównanie liczby osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego z liczbą audytorów usługodawców w jednostkach sektora finansów publicznych¹⁵



Źródło: *Audyty wewnętrzne i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie roczne za 2011*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa, lipiec 2012, s. 16.

Ministerstwo Finansów zauważyło¹⁶ również, że wybór audytora usługodawcy do prowadzenia audytu wewnętrznego nie odbywa się kosztem zmniejszania zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego. Wynika to z faktu, że liczba osób zatrudnionych w audycie w jednostkach administracji rządowej nie zmienia się w kolejnych latach, natomiast rośnie stan zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego w j.s.t. Przy niezminionej łącznej liczbie osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, rośnie też liczba audytorów usługodawców.

Zgodnie z art. 286 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, audytorem wewnętrznym może być osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego UE lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

¹⁵ Część osób (około 7%) zatrudniona jest w kilku jednostkach jednocześnie, stąd dane pokazują większą niż 1500 liczbę osób zatrudnionych.

¹⁶ *Audyty wewnętrzne i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie roczne za 2011...*, op. cit., s. 16.

- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe¹⁷;
- 4) posiada wyższe wykształcenie;
- 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - a) jeden z certyfikatów: *Certified Internal Auditor (CIA)*, *Certified Government Auditing Professional (CGAP)*, *Certified Information Systems Auditor (CISA)*, *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*, *Certified Fraud Examiner (CFE)*, *Certification in Control Self Assessment (CCSA)*, *Certified Financial Services Auditor (CFSA)* lub *Chartered Financial Analyst (CFA)*, lub
 - b) złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym, egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
 - c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub
 - d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego¹⁸ 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.

Rozważając kwalifikacje audytorów zauważa się, że zdecydowaną większość (około 70%), spośród osób zatrudnionych w jednostkach, jak i usługodawców prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych, stanowią osoby legitymujące się wyłącznie egzaminem na audytora wewnętrznego złożonym przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów. Prawie 10% to osoby z dyplomem ukończenia studiów podyplomowych oraz dwuletnią praktyką w zakresie audytu wewnętrznego.

¹⁷ Informacji w tym zakresie udziela Biuro Informacji Krajowego Rejestru Karnego w Ministerstwie Sprawiedliwości.

¹⁸ Należy zaznaczyć, iż nie musi być to praktyka w jednostce sektora finansów publicznych.

Analiza grupy audytorów zatrudnionych w jednostkach oraz grupy audytorów usługodawców wskazuje na istnienie pewnych różnic.

Wśród trzech dominujących kwalifikacji audytorów wewnętrznych zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego znajdują się: egzamin Ministra Finansów (71,4%), praktyka i studia podyplomowe (10,1%) oraz egzamin Ministra Finansów i certyfikat/certyfikaty (8,4%). W przypadku audytora usługodawcy rozkład jest następujący: egzamin Ministra Finansów (61%), egzamin Ministra Finansów i certyfikat/certyfikaty (11,1%) oraz biegły rewident (9,8%)¹⁹.

5. Niezależność i obiektywizm audytora wewnętrznego w świetle standardów audytu wewnętrznego

Od 1 lipca 2006 r. do praktyki audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce wprowadzono²⁰ Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, opracowane przez *The Institute of Internal Auditors* (IIA). Aktualnie zawiera je Komunikat Nr 2 Ministra Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych²¹. Został on wydany na podstawie art. 273 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Z § 1 Komunikatu wynika, iż Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego opracowane przez IIA są standardami audytu wewnętrznego²² w polskich jednostkach sektora finansów publicznych.

Zgodnie z Wprowadzeniem do Standardów, ich celem jest:

- 1) Określenie podstawowych zasad praktyki audytu wewnętrznego.
- 2) Wyznaczenie ramowych zasad wykonywania i upowszechnienia szerokiego zakresu audytu wewnętrznego, przysparzającego organizacji wartości dodanej.

¹⁹ *Audyty wewnętrzne i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie roczne za 2011...*, op. cit., s. 16-17.

²⁰ Komunikat nr 11 Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 7, poz. 56).

²¹ Komunikat nr 2 Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF poz. 15); zwany dalej Komunikatem.

²² Zwane dalej Standardami.

- 3) Stworzenie podstaw oceny działalności audytu wewnętrznego.
- 4) Przyczynienie się do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji.
Obejmują one:
 - a) standardy atrybutów (seria 1000),
 - b) standardy działania (seria 2000),
 - c) standardy wdrożenia.

Standardy atrybutów określają cechy organizacji i osób zajmujących się audytem wewnętrznym. Standardy działania opisują charakter działań audytu wewnętrznego oraz określają kryteria jakościowe służące ich ocenie.

Standardy atrybutów i działania dotyczą wszystkich usług audytu wewnętrznego. Ich rozwinięciem są standardy wdrożenia, które opisują wymagania dotyczące działań zapewniających²³ lub doradczych²⁴.

Standardy dotyczą audytorów wewnętrznych i działań audytu wewnętrznego. „Standardy wdrożenia odnoszą się do określonych rodzajów zadań audytorskich [...] i podają, jak w każdym wypadku należy stosować standardy atrybutów i działania. Jest jeden zestaw standardów atrybutów i standardów działania, ale istnieje wiele standardów wdrożenia: dla każdego głównego typu działań audytu wewnętrznego”²⁵.

Standardy wdrożenia zostały stworzone dla działań dostarczających zapewnienia (oznaczonych literą A) oraz doradczych (oznaczonych literą C).

Audyty wewnętrzne obejmują swoim zakresem wszystkie obszary działania jednostki i skupia się na realizacji celów jednostki. Akcentuje się przy tym, iż jest on działalnością niezależną i obiektywną.

Znaczenie słów „niezależność” i „obiektywizm” opisano w słowniku załączonym do standardów. Natomiast szczegółowe rozwiązania zawarto w konkretnych standardach.

²³ Usługi zapewniające obejmują obiektywną ocenę dowodów, dokonywaną przez audytorów wewnętrznych w celu dostarczenia niezależnej opinii lub wniosków na temat jednostki, operacji, funkcji, procesu, systemu lub innego zagadnienia. Charakter zadania zapewniającego oraz jego zakres ustalane są przez audytora wewnętrznego.

²⁴ Usługi doradcze, ze względu na swój charakter, wykonywane są zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy. Charakter i zakres zadania doradczego są przedmiotem umowy ze zleceniodawcą.

²⁵ K. Winiarska, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach...*, op. cit., s. 387.

Wśród standardów atrybutów znajdują się takie, które wyjaśniają na czym polega niezależność i obiektywizm w audycie wewnętrznym. Są to: Standard 1100 – Niezależność i obiektywizm, Standard 1110 – Niezależność organizacyjna, Standard 1120 – Indywidualny obiektywizm oraz Standard 1130 – Naruszenie niezależności lub obiektywizmu.

Niezależność, jako cecha audytu wewnętrznego, nie tylko w sektorze publicznym lecz również w sektorze prywatnym, posiada dwa aspekty: niezależność organizacyjną (Standard 1110) oraz operacyjną (Standard 1110.A1).

Standard 1100 wskazuje, że audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni. W Interpretacji wyjaśniono, że:

- 1) „Niezależność to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. W celu osiągnięcia poziomu niezależności niezbędnego do skutecznego wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym ma bezpośredni i nieograniczony dostęp do kierownictwa wyższego szczebla i rady. Można to osiągnąć przez system podwójnego raportowania.
- 2) Obiektywizm to bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób.

Problemy dotyczące niezależności i obiektywizmu muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, zadania, działalności audytu wewnętrznego i jego pozycji w strukturze organizacji”.

Audytor powinien wykonywać swoje obowiązki w sposób obiektywny. Swoje ustalenia i zalecenia musi oprzeć na faktach, a nie na wrażeniach, jakim uległ w czasie dokonywania badań. Nie powinien dostosowywać swoich ocen do oczekiwań innych osób²⁶.

W ramach niezależności organizacyjnej zarządzający audytem wewnętrznym musi podlegać takiemu szczeblowi zarządzania w organizacji, który pozwoli audytowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki. Zarządzający audytem wewnętrznym musi, co najmniej raz na rok, potwierdzać radzie organizacyjną niezależność audytu wewnętrznego (Standard 1110).

²⁶ *Podręcznik audytu wewnętrznego*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003, s. 15.

Zgodnie ze Standardem 1110.A1, audyt wewnętrzny nie może być narażony na jakiegokolwiek próby narzucenia zakresu audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i informowania o jej wynikach. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na §14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego²⁷. Wynika z niego, że audytor wewnętrzny przygotowuje plan audytu w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Jak zauważa prof. E. Chojna-Duch, umożliwia to kierownikowi praktyczne wpływanie na ustalenie zadań do realizacji oraz ich terminów. „Może on wyeliminować z planu zadania obarczone dużym ryzykiem, lub których wynik byłby dla niego niekorzystny”. Powoduje to, że już w procesie planowania następuje ograniczenie niezależności audytora²⁸.

Standard 1120 wskazuje, że audytorzy wewnętrzni muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń. Muszą również unikać konfliktu interesów.

Warto w tym miejscu nadmienić, iż w ustawie o finansach publicznych, jak również w wydanych na jej podstawie aktach wykonawczych, nie zawarto przepisów ograniczających prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę do jednego podmiotu²⁹. Współpraca usługodawcy z więcej niż jedną jednostką, szczególnie gdy jednostki te pozostają w zależności między sobą (np. jednostka podległa i nadzorowana), wymaga przeanalizowania czy nie zachodzi ryzyko niezrealizowania wytycznych zawartych w Standardzie 1100 – Niezależności i obiektywizmu. Pozyskiwanie przez audytora informacji w trakcie prowadzenia czynności w kilku jednostkach może naruszać jego – wymagany Standardami – obiektywizm oraz niezależność. Istnieje prawdopodobieństwo zaistnienia konfliktu interesów. W związku z tym należy przedstawić kwestię rozważyć na etapie wyboru przez jednostkę potencjalnego audytora usługodawcę.

²⁷ Dz.U. Nr 21, poz. 108.

²⁸ E. Chojna-Duch, *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy*, [w:] *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, K. Winiarska (red.), Szczecin 2012, s. 346.

²⁹ Ministerstwo Finansów w 2011 r. odnotowało jeden przypadek prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę w 15 różnych jednostkach. Ponadto wskazuje na 5 usługodawców, którzy zawarli umowy z więcej niż 10 jednostkami. Jednak generalnie zauważalne jest znaczne rozdrobnienie wśród przeważającej części usługodawców (osoby fizyczne). 66% usługodawców w badanym okresie związanych było tylko z jedną jednostką, w pozostałych przypadkach łączyło go kilka umów; *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie roczne...*, op. cit., s. 16.

W przypadku rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności lub obiektywizmu, szczegóły tego naruszenia muszą zostać ujawnione odpowiednim osobom. Sposób ich ujawnienia zależy od charakteru naruszenia (Standard 1130). W Interpretacji wskazuje się, że:

„Naruszenia niezależności organizacyjnej lub indywidualnego obiektywizmu mogą wystąpić m.in. w postaci konfliktu interesów o charakterze osobistym, ograniczenia zakresu badania, ograniczenia w dostępie do danych, personelu i majątku, jak również ograniczenia zasobów, np. finansowania. Określenie osób, którym należy ujawnić szczegóły naruszenia niezależności lub obiektywizmu zależy od charakteru naruszenia oraz od opisanych w karcie audytu oczekiwań wobec audytu wewnętrznego i obowiązków zarządzającego audytem wewnętrznym względem kierownictwa wyższego szczebla i rady”.

6. Audyt prowadzony przez usługodawcę

Z dniem 1 stycznia 2010 r. wprowadzono do polskiego porządku prawnego przepisy umożliwiające prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce. Przesłankami do wprowadzenia możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce były przede wszystkim:³⁰

- a) umożliwienie małym jednostkom prowadzenia audytu wewnętrznego bez konieczności stałego zatrudniania osoby na wyodrębnionym stanowisku pracy, generującym koszty związane z zatrudnieniem,
- b) umożliwienie bardziej efektywnego wykorzystania istniejących zasobów kadrowych audytorów wewnętrznym,
- c) umożliwienie kierownikowi jednostki przeprowadzenia specjalistycznego audytu na zamówienie (np. audytu informatycznego).

Za najistotniejszą z przyczyn wprowadzenia tego rozwiązania wskazuje się umożliwienie kierownikom jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego (w art. 274 ustawy o finansach publicznych), a mającym trudności w zatrudnieniu audytora wewnętrznego (spowodowane np. brakiem odpowiednich kandydatów na stanowisko audytora wewnętrznego) zrealizowania

³⁰ *Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przez usługodawcę*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa, maj 2012, s. 4.

obowiązku ustawowego³¹. Ze sprawozdania Ministerstwa Finansów „Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym” w 2010 r. wynika, iż w pierwszym roku funkcjonowania nowych przepisów usługodawca prowadził audyt wewnętrzny w 20% zobowiązanych jednostek. Spośród 1811 jednostek zobowiązanych usługodawca prowadził audyt wewnętrzny w 369. W roku 2011 liczba jednostek objętych obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego wynosiła 1750. Wśród nich – w 527 jednostkach (tj. 30%) – audyt prowadził usługodawca³².

Kategoryzując usługodawcę w ramach poszczególnych grup jednostek sektora finansów publicznych zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego widać, że dominującą grupę stanowią j.s.t. – 45% z nich w 2011 r. korzystało z możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę. W jednostkach administracji rządowej było to 6%, w jednostkach organizacyjnych j.s.t. 9%. Warto wspomnieć, że liczba j.s.t., w których audyt prowadził usługodawca (483) przekroczyła liczbę jednostek posiadających komórkę audytu wewnętrznego (463).

Ustawodawca w art. 279 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wskazał formy organizacyjno-prawne audytora usługodawcy (osoba fizyczna, osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w art. 286). Jednak niezależnie od przyjętej formy każdy usługodawca musi spełniać te same wymogi, wynikające z treści art. 286 ust. 1 ustawy, jakie stawiane są audytorowi wewnętrznemu zatrudnionemu w jednostce.

Z brzmienia art. 278 ustawy o finansach publicznych wynika, że nie wszystkie jednostki sektora finansów publicznych zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego mają możliwość zawarcia umowy z usługodawcą. W ustawie dokładnie określono zakres podmiotowy tych jednostek.

³¹ Zgodnie z art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 168) zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawarcia umowy z usługodawcą stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

³² *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie roczne...*, *op. cit.*, s. 9.

W jednostkach samorządu terytorialnego audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 mln zł. W jednostkach w dziale audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę za zgodą właściwego ministra kierującego działem. Przepis ten stosuje się odpowiednio do jednostek podległych i nadzorowanych oraz jednostek obsługujących organy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów.

W państwowych jednostkach budżetowych, uczelniach publicznych, samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez j.s.t., agencjach wykonawczych i państwowych funduszach celowych, audyt wewnętrzny może być przeprowadzony przez usługodawcę, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden warunek:

- 1) kwoty rocznych przychodów (dochodów – w przypadku jednostek budżetowych) lub kosztów (wydatków – w przypadku jednostek budżetowych) nie przekroczyły 100 mln zł,
- 2) jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników.

Jeżeli w tych jednostkach nastąpi przekroczenie któregoś z wymienionych warunków, tj. przekroczenie limitu 100 mln zł lub zwiększenie się liczby pracowników powyżej 200 osób, kierownik jednostki musi zatrudnić audytora wewnętrznego. Podobnie w j.s.t. – jeżeli ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów będzie równa lub wyższa niż 100 mln zł, kierownik jednostki jest zobowiązany do zatrudnienia audytora wewnętrznego.

7. Umowa z audytorem usługodawcą jako podstawa prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce

Audytór usługodawca prowadzi audyt w danej jednostce na podstawie zawartej umowy. W przepisach regulujących prowadzenie audytu w jednostkach sektora finansów publicznych nie wskazano wzoru umowy wykorzystywanej przez usługodawcę. Jedynie w art. 279 ust. 2 i 3 ustawy o finansach publicznych wymieniono podstawowe wymogi, jakie umowa z usługodawcą powinna spełniać. Niezależnie od jej rodzaju (umowa zlecenie, umowa o dzieło, inna umowa cywilnoprawna) powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych.

W umowie należy także określić sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego tak, aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem. Umowę z usługodawcą zawiera się na okres co najmniej roku.

Zdecydowana większość jednostek podpisywała z usługodawcą umowę zlecenia (około 68% wszystkich podpisanych umów). Z treści sprawozdania Ministerstwa Finansów za 2011 r. wynika, że w większości przypadków spełniono wymogi ustawowe w zakresie warunków umów z usługodawcami. Zapewnienie w treści umowy zgodności prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę z przepisami ustawy wykazuje około 99%, z tego głównie w jednostkach administracji rządowej oraz j.s.t. W ponad 68% jednostek organizacyjnych j.s.t. wykazano zapewnienie, z tym, że w przypadku około 33% tych jednostek wskazano na brak danych.

Z analizy danych ankietowych³³ dotyczących zawartych z usługodawcą umów wynika, że jest to sfera wymagająca dopracowania przez kierowników jednostek. Wskazano na liczne braki w zakresie wymaganych ustawą o finansach publicznych elementów umowy. W podpisywanych z usługodawcą umowach:

- 1) nie uwzględniano obowiązku stosowania zasad prowadzenia audytu wewnętrznego określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (15% jednostek),
- 2) nie określano sposobu postępowania z wytworzonymi w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego dokumentami (8% jednostek),
- 3) nie zawierano klauzul gwarantujących usługodawcy dostęp do dokumentów z zachowaniem przepisów ustaw o tajemnicy chronionej (12% jednostek),
- 4) nie występowały przepisy zapewniające ochronę dokumentów przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem zgodnie z ustawą o ochronie informacji niejawnych³⁴ (14% jednostek; w części tych jednostek problem ochrony dokumentów unormowany jest

³³ *Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przez usługodawcę...*, op. cit., s. 22-24.

³⁴ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. Nr 182, poz. 1228).

- w regulacjach wewnętrznych jednostki lub w procedurach audytu wewnętrznego),
- 5) nie uwzględniano wymogów związanych z ochroną danych osobowych pracowników jednostki, które wynikają z ustawy o ochronie danych osobowych³⁵ (24% jednostek)³⁶,
 - 6) nie określano kar umownych w przypadku niewywiązania się usługodawcy z umowy lub jej nienależytego wykonania (50% jednostek),
 - 7) nie zawierano klauzul dotyczących przekazania zlecniodawcy po zakończeniu umowy dokumentów wytworzonych dla celów audytu (27% jednostek; w tej grupie, w dwóch przypadkach problem ten został uregulowany w karcie lub księdze procedur audytu wewnętrznego, a w jednym przypadku podkreślono, że dokumentacja stale jest przechowywana na terenie jednostki).

Sprawozdanie Ministerstwa Finansów również potwierdza istnienie błędów w zakresie uregulowania w umowach sposobu postępowania z dokumentacją. Zapisy określające sposób postępowania z dokumentami wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu znajdowały się w około 92% jednostek. Dominującą grupą w tym obszarze są j.s.t. (92%), natomiast w jednostkach administracji rządowej około 89% umów zawierało odpowiednie zapisy, a w przypadku jednostek organizacyjnych j.s.t. 68%.

W przedstawionym obszarze badań ankietowych uwagę zwracają pojawiające się odpowiedzi „nie dotyczy”. Odnosiły się one do: obowiązku stosowania zasad prowadzenia audytu wewnętrznego określonych w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego. (2 jednostki), określania kar umownych w przypadku niewywiązania się usługodawcy z umowy lub jej nienależytego wykonania (4 jednostki), przekazania zlecniodawcy po zakończeniu umowy dokumentów wytworzonych dla celów audytu (2 jednostki). Wskazania „nie dotyczy” jak i wymienione wyżej nieprawidłowości przedstawiają zagadnienia, którym kierownicy jednostek powinni dokładnie się przyjrzeć i uwzględnić je podpisując umowy z usługodawcami. Jedynie 72 jednostki (20%) udzieliły odpowiedzi twierdzącej

³⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (t.j. z 2002 r., Dz.U. Nr 101, poz. 926 z późn. zm.).

³⁶ Wśród pozytywnych odpowiedzi (277) wyróżniała się ankieta informująca o podpisaniu przez usługodawcę dodatkowego oświadczenia, w którym zobowiązywał się do zachowania tajemnicy danych osobowych.

na wszystkie pytania z przedstawionego obszaru, co oznacza obecność wszystkich wymienionych elementów w treści umowy. Należy przy tym wspomnieć, że w kilku jednostkach, mimo zawartej umowy z usługodawcą i poniesionych z tego tytułu kosztów, nie zrealizowano żadnego zadania audytowego. W 2010 r. sytuacja ta dotyczyła 22 spośród badanych jednostek, a w 2011 r. 3 jednostek. W większości przypadków wynikało to głównie z faktu podpisania umowy z usługodawcą w ostatnim kwartale, który usługodawca poświęcił na opracowanie niezbędnych dokumentów, tj. karty audytu wewnętrznego i procedur audytowych. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych negatywnie ocenia³⁷ fakt nieprzeprowadzenia żadnego zadania audytowego. Usługodawca powinien być przygotowany do jak najszybszego przystąpienia do realizacji zadań audytowych. Konieczność przygotowania procedur nie jest argumentem usprawiedliwiającym niepodejmowanie przez kilka miesięcy żadnych czynności z zakresu podstawowej działalności audytu wewnętrznego.

Z badań ankietowych Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych wynika również, że czas trwania umów z usługodawcą pokrywa się z okresem wskazanym w ustawie o finansach publicznych i wynosił 12,4 miesiące. Według danych Ministerstwa Finansów (sprawozdanie za 2011 r.), w 98% jednostek umowy z usługodawcą zostały zawarte na okres co najmniej roku. Natomiast 59% jednostek zapewniło prowadzenie audytu przez jednego usługodawcę przez cały rok sprawozdawczy (w przypadku jednostek administracji rządowej było to 61%, w przypadku jednostek organizacyjnych j.s.t. 33%, w przypadku samych j.s.t. brak danych). Ministerstwo Finansów zauważa, że może to skutkować dublowaniem prac planistyczno-organizacyjnych kolejnych usługodawców, kosztem przeprowadzania zadań audytowych w jednostce.

8. Zakończenie

Wprowadzenie audytu wewnętrznego do sektora finansów publicznych jest postrzegane jako rezultat negocjacji akcesyjnych z Unią Europejską, z drugiej jednak strony, jako istotny element zarządzania (w szczególności zarządzania finansami) i warunek poprawy wydajności gospodarowania środkami publicznymi.

Ustawowe zmiany w samym pojęciu, jego zakresie i zasadach, dokonywane od momentu jego wprowadzenia do sektora finansów publicznych w Pol-

³⁷ *Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przez usługodawcę...*, *op. cit.*, s. 27.

sce w 2002 r. świadczą o ciągłym doskonaleniu instytucji audytu wewnętrznego. Umożliwienie prowadzenia audytu wewnętrznego przez zewnętrznego usługodawcę należy postrzegać pozytywnie. O popularności tego sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego świadczy choćby fakt wzrostu liczby audytorów usługodawców w analizowanych latach 2010 (pierwszy rok funkcjonowania tej formy) i 2011. Mimo dostrzeżonych przez Ministerstwo Finansów niedociągnięć należy wierzyć, że doświadczenie zdobywane w kolejnych latach prowadzenia działalności przez audytorów usługodawców spowoduje dalsze jej udoskonalanie.

Na zakończenie warto wspomnieć o propozycji prof. K. Sawickiego dotyczącej uregulowania prawnego audytu wewnętrznego. Wskazuje, iż „pojęcie audytu wewnętrznego i osoby go przeprowadzającej nie powinno być zawarte wyłącznie w polskiej ustawie o finansach publicznych, ponieważ audyt wewnętrzny istnieje również w dużych organizacjach gospodarczych”. W związku z tym zasadne byłoby uchwalenie ustawy o audycie wewnętrznym i audytorach wewnętrznym, na wzór ustawy o biegłych rewidentach lub ustawy o doradcach podatkowych³⁸.

Internal auditing in the public finances sector in Poland – an analysis of selected aspects of a contractor-auditor's work

Summary

Internal audit is not an equivalent of internal control; it supervises and verifies the existence and effectiveness of the latter. In Poland internal audit was introduced in the units of the public finances sector in 2002. Since then its orientation has evolved from the financial-accountancy bias to the assessment of all areas of unit's activity. It has refined its notion and scope to meet the definition of internal audit of the Institute of Internal Auditors (IIA) and international standards issued by the Institute.

Audit in a unit is conducted by an internal auditor. Since 1 January 2010 an internal auditor may be a unit's employee or a contractor. An increasing number of contractor-auditors – according to the data from the Ministry of Fi-

³⁸ K. Sawicki, *Audyt wewnętrzny i biegły rewident jako osoby wykonujące audyt i badanie sprawozdań finansowych*, [w:] *Kontrola zarządca w sektorze finansów publicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, K. Winiarska (red.), Szczecin 2011, s. 371.

nances – testifies to a great popularity of this way of conducting internal audit. A contractor-auditor observes and applies the same regulations concerning the way and mode of conducting internal audit as the auditor employed in a unit. A contractor-auditor also has the same qualification, while performing his or her duties independently and objectively.

Die interne Revision im Sektor der öffentlichen Finanzen in Polen – Analyse gewählter Aspekte der Tätigkeit eines dienstleistenden Revisors

Zusammenfassung

Die interne Revision ist eine Institution, die mit der internen Kontrolle nicht zu identifizieren ist. Sie erfüllt Überwachungs- und die ihr Bestehen und ihre Wirksamkeit verifizierende Funktionen. In Polen wurde sie 2002 in die Einheiten des Sektors öffentlicher Finanzen eingeführt. In der Zwischenzeit evaluierte sie von einer finanziellen und Rechnungsprüfungsausrichtung in eine Beurteilung sämtlicher Tätigkeitsbereiche der einzelnen Einheiten. Sie verbesserte ihren Begriff und Wirkungsbereich, damit sie mit der Definition der internen Revision des Instituts für interne Revision (IIA) und den durch dieses Institut erlassenen internationalen Standards übereinstimmen.

Die einzelnen Maßnahmen der internen Revision werden in den Einheiten durch einen internen Revisor durchgeführt. Ab dem 1. Januar 2010 kann das sowohl ein Mitarbeiter der Einheit als auch ein dort nicht beschäftigter Dienstleister sein. Diese steigende Zahl der dienstleistenden Revisoren – nach Angaben des Finanzministers – zeugt von der Beliebtheit dieser Form der internen Revision in den Einheiten, darunter am meisten in den Einheiten der territorialen Selbstverwaltung. Ein dienstleistender Revisor bedient sich derselben Vorschriften betreffend die Art und Weise, wie die interne Revision durchzuführen ist, wie der in der Einheit beschäftigte Revisor. Er hat auch dieselben Qualifikationsanforderungen zu erfüllen, die die Ausübung dieses Berufes ermöglichen, und seine Pflichten hat er unparteiisch und objektiv auszuüben.