

GLÓWNE ZAGADNIENIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

У статті автор аналізує розвиток внутрішнього аудиту в контексті еволюції його цілей. Розглядаються основні завдання аудиту та головні принципи функціонування внутрішнього аудиту в державному управлінні Польщі. Зроблено висновок, що найбільш важливою функцією сучасного внутрішнього аудиту є об'єктивна ідентифікація, оцінка та тестування системи внутрішнього контролю.

Ключові слова: внутрішній аудит, фінансовий контроль, державне управління.

W artykule autor analizuje rozwój instytucji audytu wewnętrznego w kontekście ewolucji jego celów. Akcentowane są główne zadania audytu i podstawowe zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej. Wynika z tego, że za najistotniejszą funkcję nowoczesnego audytu wewnętrznego uznaje się bezstronną identyfikację, ocenę oraz testowanie systemów kontroli wewnętrznej.

Kluczowe słowa: audyt wewnętrzny, kontrola finansowa, administracja publiczna.

In this article the author analyzes the development of the internal audit institution in the context of the evolution of its aims. Main tasks of the audit and the basic principles of the internal audit function in the Polish government are accented. It follows, that the most important function of modern internal audit is objective identification, evaluation and testing of internal control systems.

Key words: internal audit, financial control, public administration.

Postawienie problemu. Słowo «audyt» pochodzi z języka łacińskiego od słowa *auditus*, które oznacza słyszeć, słuchać, badać, przesłuchiwać [7, s. 43; 11, s. 26]. Natomiast w języku angielskim *audit* jest pojęciem, które oznacza rewidować, sprawdzać lub po prostu rewizja np. ksiąg rachunkowych [3, s. 28].

Początków audytu wewnętrznego można upatrywać już 3500 lat przed naszą erą [16, s. 9]. W starożytnych dokumentach mezopotamskich stosowano swoisty system weryfikacji prowadzonych transakcji. Pierwsze kontrole wewnętrzne wraz z elementami audytu wewnętrznego oraz zasadami podziału odpowiedzialności pochodzą prawdopodobnie również z tego okresu.

Urzednicy Imperium Rzymskiego, pod przysięgą zobowiązywali się do dbałości o majątek państwa, zaś nadzór nad nimi należał do polityków. Rzymianie posiadali wiedzę na temat prowadzenia rachunkowości, lecz nie stworzyli instytucji audytora. K. Winiarska takimi słowami opisuje ówczesną sytuację: «Starożytny Rzym wyznawał «przesłuchiwanie rachunków» (ang. learning of accounts). Jeden urzędnik porównywał swoje dokumenty z dokumentami drugiego urzędnika. Taka weryfikacja miała zapobiegać defraudacji pieniędzy przez osoby odpowiedzialne za fundusze. Od «przesłuchiwania rachunków» pochodzi wyraz audyt ... Quaestors (ci, którzy słuchają) kontrolowali rachunki gubernatorów prowincji, sprawdzając, czy nie dokonano oszustw lub nie zużyto funduszy w niewłaściwy sposób» [16, s. 9].

Rozwijająca się we Włoszech w XIII wieku wymiana handlowa stworzyła warunki dla prowadzenia szczegółowej ewidencji transakcji prowadzonej za pomocą systemu podwójnego księgowania (ang. double-entry book-keeping). Działanie takie umożliwiło kupcom analizę przepływów pieniężnych pomiędzy dostawcami i odbiorcami oraz pozwalało kontrolować pracowników.

Audyt pełnił tak ważną funkcję, że nawet Krzysztofowi Kolumbowi podczas podróży do Nowego Świata towarzyszył audytor reprezentujący interesy królowej Izabeli.

W średniowiecznej Francji audyt wiązał się z upublicznieniem danej organizacji poprzez ich czytanie głośnym głosem. W takiej sytuacji audytorem była osoba zobowiązana do uważanego słuchania w czasie czytania kont, aby później wyrazić niezależną opinię [16, s. 10].

We wstępnej fazie kształtowania się instytucji audytu koncentrował się on na wykrywaniu i zapobieganiu nadużyciu. Wiązało się to z przeprowadzaniem rewizji dokumentów, sprawdzaniu każdej transakcji na podstawie dokumentów źródłowych. Takie podejście wymagało od audytorów nie tylko wyszukiwania nieścisłości i błędów, ale także dużej wiedzy z zakresu księgowości.

Audyt we współczesnej formie datuje się na okres rewolucji przemysłowej w Anglii. Jednostki organizacyjne

zatrudniały księgowych do kontroli swojej dokumentacji finansowej. Ich działanie było czymś więcej niż wspomnianym wcześniej «przesłuchiowaniem dokumentów». Audyt w tym okresie wiązał się z kontrolowaniem zapisów w dokumentacji księgowej z dokumentami źródłowymi.

Kolejnym dynamicznym okresem rozwoju audytu wewnętrznego był okres po pierwszej wojnie światowej, kiedy to miał miejsce rozwój gospodarki amerykańskiej. Liczne spółki upubliczniały audytowane sprawozdania finansowe, choć nie było takiego obowiązku. Inwestorzy, którzy nie do końca ufali optymistycznym informacjom o wynikach finansowych potrzebowali wiarygodnej i niezależnych informacji, które oferował właśnie audyt wewnętrzny.

Zalety audytu dostrzegła także w latach trzydziestych XX wieku Komisja Papierów Wartościowych i Giełd [ang. US Securities and Exchange Commission – SEC] w USA, która wymagała, aby podmioty, które chcą wejść na giełdę, prezentowały zbadane sprawozdania finansowe.

Zaprezentowanie głównych problemów. Rozwój audytu wewnętrznego należy wiązać z rosnącą złożonością stosunków gospodarczych i finansów publicznych. Zwiększona ilość transakcji w organizacji skutkowałą wprost niemożnością kierownictwa do sprawowania właściwej kontroli.

W literaturze przedmiotu wyrażany jest pogląd, że genezy audytu wewnętrznego należy poszukiwać w audycie zewnętrznym [9, s. 452]. Główną funkcją audytu zewnętrznego była ocena ksiąg finansowych, raportów finansowych i innych dokumentów finansowych przy zachowaniu wypracowanych kryteriów obiektywizmu. Odnosząc się zaś do procesu przekształcania audytu zewnętrznego w audyt wewnętrzny za bardzo istotny jego czynnik należy uznać próby stworzenia nowych, efektywniejszych instrumentów zarządzania. Punktem wyjścia dla wspomnianych poszukiwań było stwierdzenie, że każda organizacja nastawiona jest na realizowanie

wyznaczonych celów. Stopień realizacji celów organizacji uzależniony jest zaś między innymi od zwiększenia efektywności zarządzania ryzykiem, właściwego funkcjonowania systemu kontroli oraz stosowania nowoczesnych metod zarządzania. Wszystkie te elementy powinny podlegać systematycznej ocenie i monitorowaniu. W ten sposób powstały pierwsze narzędzia audytu wewnętrznego, którego celem było wspieranie zarządzania w organizacji poprzez dokonywanie okresowych ocen prewencyjnych mechanizmów i zapobieganie stratom.

Współczesna forma audytu wewnętrznego ma swój początek w 1941 roku, gdy to stworzono w USA Instytut Auditorów Wewnętrznych [ang. The Institute of Internal Auditors – IIA]. Auditorzy wewnętrzni stopniowo rozszerzali swoją działalność, aż doszło do oceny wszystkich aspektów działalności organizacji. Odbywało się to równoległe ze wzrostem rangi auditorów wewnętrznych aż do pozycji równej auditorom zewnętrznym.

Nieprzypadkowo za główne zadania audytu uznaje się zadania zabezpieczające i doradcze. Komórka audytu wspomaga członków organizacji różnych szczebli w jak najlepszym wywiązywaniu się z powierzonych obowiązków. Audyt jest także niezwykle przydatny w określaniu efektywności funkcjonowania systemu kontroli w jednostce oraz wskazuje na konieczne zmiany. Według B. R. Kuca audyt wewnętrzny: «... ma propagować efektywne systemy kontroli przy zachowaniu optymalnego poziomu kosztów, ... pełnić rolę katalizatora procesów rozwojowych w organizacji. Z inspiracji audytu promowane są alternatywne rozwiązania w zarządzaniu przedsiębiorstwem» [9, s. 453]. Mimo że audyt wewnętrzny pozbawiony jest bezpośredniego wpływu na podejmowane decyzje, stanowi narzędzie krytycznej analizy działań kierownictwa organizacji.

W formie tabelarycznej rozwój instytucji audytu wewnętrznego w kontekście ewolucji jego celów przedstawiła K. Winiarska [16, s. 14] opierając się na podstawie opracowania J. Stępniewskiego [15].

Tabela 1

Rozwój audytu wewnętrznego

Okres	Cel audytu wewnętrznego
XIII-XIV wiek	Publiczne czytanie kont i wydawanie opinii o kontach
1494-1850	Wykrywanie oszustw
1850-1905	Wykrywanie oszustw, detekcja błędów
1905-1933	Wydawanie opinii o ważności sprawozdań finansowych, wykrywanie oszustw i błędów
1940-1990	Wydawanie opinii o prawdziwości i regularności sprawozdań finansowych
1998-2002	Wydawanie opinii o prawdziwości rocznych sprawozdań finansowych, weryfikacja systemu kontroli wewnętrznej, prewencja oszustw i błędów
2002-2005	Uzyskiwanie przez kierownika jednostki obiektywnej i niezależnej oceny funkcjonowania w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności
2006-	Badanie systemów zarządzania i kontroli oraz czynności doradcze

Źródłem: Winiarska K. Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe, Centrum Doradztwa i Informacji Difin / K. Winiarska. – Warszawa, 2007. – S. 14.

Niewłaściwe jest natomiast utożsamianie audytu wewnętrznego z kontrolą wewnętrzną. Różnice w tym zakresie zostały opisane przez liczne grono autorów [14, s. 10-11].

Klasyfikacja audytu wewnętrznego. Podejmując problematykę klasyfikacji audytu wewnętrznego należy rozpocząć od uwagi o charakterze ogólnym, a mianowicie od stwierdzenia, że w literaturze przedmiotu nie wykryształizowało się w tej materii jednolite podejście.

Doktryna amerykańska analizując podziały audytu wewnętrznego za punkt wyjścia wzięła jego funkcje [16, s. 22]. Według tego kryterium można wyróżnić:

- audyt operacyjny (ang. operational auditing);
- audyt działalności (ang. performance auditing);
- audyt programów (ang. program auditing);
- audyt wyników (ang. results auditing);
- audyt kompleksowy (ang. comprehensive auditing);

– audyt ukierunkowany na zarządzanie (ang. management-oriented auditing).

Audyt wykonywany we wszystkich wspomnianych sferach nosi miano współczesnego audytu wewnętrznego (ang. modern internal auditing).

Obecnie funkcjonujące formy audytu można pogrupować w następujący sposób:

- audyty związane z finansami, które opierają się na analizie działalności jednostki na podstawie dokumentów księgowych;
- audyty zgodności, oceniają działalność jednostki pod kątem ich zgodności z obowiązującymi przepisami prawnymi, procedurami itp.;
- audyty operacyjne, które wiążą się z oceną efektywności działalności jednostki i jej wyników w obszarze osiągania celów operacyjnych.

Kolejny podział audytu przedstawia się w sposób następujący [16, s. 22-23]:

- audyt kompleksowy (ang. comprehensive auditing);
- audyt ukierunkowany na zarządzanie (ang. management-oriented auditing);
- audyt z udziałem audytowanych (ang. participative auditing);
- audyt programów (ang. program auditing).

A. Fighta wypracował odmienną klasyfikację audytu wewnętrznego dzieląc go na sześć kategorii:

- przegląd kontroli wewnętrznej (ang. internal control reviews), który polega na ocenie prawidłowości systemów kontroli wewnętrznej;
- audyt finansowy (ang. financial audit), dotyczy przede wszystkim kwestiami rachunkowości, sprawozdawczości i ewidencjonowaniem transakcji finansowych;
- audyt zgodności (ang. compliance audit), którego zadaniem jest zbadanie działalności jednostki z przepisami i innymi procedurami;
- audyt operacyjny (ang. operational audit), wiąże się badaniem efektywności jednostki;
- audyt śledczy (ang. investigative audit), który przeprowadzany jest w razie określonych potrzeb. Jego wyniki mogą być podstawą wszczęcia postępowania sądowego lub dyscyplinarnego;
- audyt informatyczny (ang. information system audit – IT), który zajmuje się kontrolą systemów przetwarzania danych i wykorzystywaniem systemów informatycznych w działalności organizacji.

K. Czerwiński dzieli audyt na następujące kategorie [2, s. 215]:

- audyt operacyjny;
- audyt finansowy;
- audyt informatyczny.

K. Czerwiński zauważa, że często pojawiający się w klasyfikacji audytów, audyt systemów jest terminem funkcjonującym wyłącznie w nomenklaturze Komisji Europejskiej. W terminologii amerykańskiej nie spotykamy się z tego typu określeniem. Wspomniany autor zauważa, iż pojęcie audyt systemów jest pojęciem błędnym, swoistą tautologią, gdyż w praktyce można wyróżnić tylko audyt systemu finansowego, audyt systemu informatycznego oraz audyt systemu operacyjnego.

J. Stępniewski przyjmując za kryterium sukces organizacji wyróżnia [15, s. 67-69]:

- audyt prawidłowości;
- audyt sprawności.

Audyt prawdziwości opiera się na badaniu istnienia reguł postępowaniu w organizacji i ich stosowania. Audyt sprawności polega na badaniu trafności i doskonalenia funkcjonujących reguł postępowania.

Kolejną klasyfikację audytu zaproponował D. A. Żytyniec opierając się na kryterium przedmiotu audytu:

- audyt finansowy (ang. financial audit);
- audyt niefinansowy (ang. non-financial audit).

Z uwagi na swoją doniosłość i znaczenie praktyczne dodatkowego rozwinięcia wymaga rozróżnienie pomiędzy audytem operacyjnym a finansowym.

Natomiast B. R. Kuc wyróżnia liczne kategorie audytu:

- audyt finansowy;
- audyt operacyjny;
- audyt zarządczy;
- audyt branżowy;
- audyt jakości;
- audyt marketingowy;
- audyt zgodności z celami, standardami i uzgodnieniami;
- audyt programu projektu;
- audyt systemu;
- audyt procesu;
- audyt wyrobu;
- audyt jakości;
- audyt bezpieczeństwa systemów informatycznych;
- audyt bezpieczeństwa pracy.

Według K. Knedlera i M. Stasiaka problemy z wyznaczeniem jednoznacznej klasyfikacji audytu wewnętrznego nie wynikają bynajmniej z braku definicji audytu wewnętrznego, lecz z ich wielości i różnorodności.

Zadania i funkcje audytu w Polsce. Zarządzanie współczesnymi organizacjami nie jest procesem łatwym [4, s. 268-276]. Podstawowym zadaniem audytu wewnętrznego jest przekazywanie kierownikowi jednostki obiektywnych danych o działaniu jednostki o wdrożonych systemach kontroli oraz ryzyku związanym z działalnością wspomnianej jednostki [16, s. 40]. Wśród zadań można wyróżnić zadania podstawowe i szczegółowe.

- Do zadań podstawowych zalicza się:
- przeprowadzenie analizy i oceny funkcjonowania kontroli wewnętrznej;
 - wydawanie opinii o zarządzaniu ryzykiem w organizacji;
 - przedstawianie opinii o rzetelności sprawozdania finansowego;
 - ocenę racjonalności zarządzania.

Tabela 2

Różnice i zgodności pomiędzy audytem operacyjnym a finansowym

	Audyty operacyjny	Audyty finansowy
Różnice	Koncentruje się na badaniu oszczędności, wydajności i skuteczności	Koncentrują się na zgodności z regulami rachunkowości (np. przepisy prawa, standardy, polityki)
	Z reguły jego wyniki wykorzystuje się do poprawienia przyszłych działań	Z reguły ma charakter atestacyjny, potwierdza pewien stan rzeczy
	Trudno znaleźć o obiektywne kryteria	Kryteria są określane w regulach postępowania
	Zalecenia stanowią najistotniejszą część sprawozdania	Opinia (opis stanu faktycznego) stanowi najważniejszą część sprawozdania
	Wykorzystuje wszelkie dostępne źródła pomocne do ustalenia dowodów	Wykorzystuje się różne źródła, ale ostatecznie podstawą są dowodowy księgowy
	Koncentruje się na oszczędności, skuteczności i wydajności operacji	Koncentrują się na wiarygodności sprawozdania finansowego
	Podjęcie systemowe jest konieczne	Podjęcie systemowe nie jest konieczne
	Ocena systemów kontroli wewnętrznej jest celem samym w sobie	Badanie systemów kontroli jest czymś dodatkowym, zamierzeniem służącym celowi ogólnemu, jakim jest ocena wiarygodności sprawozdania finansowego
	Może być działaniem ukierunkowanym na przyszłość	Jest działaniem ex post
	Sprawdza nie tylko formalną ścieżkę podejmowania decyzji, ale także jej racjonalność	Z reguły nie weryfikuje racjonalności podejmowania decyzji, lecz ogranicza się do sprawdzenia formalnej ścieżki
Zgodności	Są działaniami o charakterze zapewniającym	
	Wykorzystują te same techniki i narzędzia	
	Powinny być niezależne od osób odpowiedzialnych za badany obszar	
	Profil audytorów jest podobny	
	Proces badania jest podobny	

Źródło: Knedler K. Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy / K. Knedler, M Stasiak. – Warszawa : Polska Akademia Rachunkowości, 2005. – S. 12; za: Winiarska K. Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe / K. Winiarska. – Warszawa : Centrum Doradztwa i Informacji Difin, 2007. – S. 29–30.

Audytem wewnętrznym w jednostce może być objęty każdy z procesów i obszarów jej działalności. Kluczowe znaczenie w wyborze obszarów poddanych badaniu ma ocena ryzyka [12].

Z zadaniami audytu immanentnie związane są funkcje audytu. K. Winiarska za funkcje audytu uważa [16, s. 41]:

- kierowanie zasobów do najważniejszych obszarów;
- wykonywanie pracy zgodnie z profesjonalnymi normami postępowania;
- niezależne badanie obszarów działalności mających znaczenie dla jednostki;
- dostarczanie informacji dla zarządzających jednostką o sposobach doskonalenia kontroli wewnętrznej;
- poszukiwanie przesłanek na potwierdzenie wniosków wynikających z audytu;
- współpraca z kierownictwem i pracownikami, mająca na celu właściwe funkcjonowanie kontroli wewnętrznej.

Za najistotniejszą funkcję nowoczesnego audytu wewnętrznego uznaje się bezstronną identyfikację, ocenę oraz testowanie systemów kontroli wewnętrznej.

Rolą audytu wewnętrznego nie jest natomiast sprawdzanie dokładności informacji oraz potwierdzenie

poziomu zgodności. Audyt wewnętrzny nie jest nakierowany na wyszukiwanie oszustw, jednak w razie ich wystąpienia należy podjąć właściwe czynności. Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostce nie gwarantuje prawidłowego działania jednostki. Menadżerowie nie powinni w sposób bezkrytyczny polegać na audycie, lecz brać pod uwagę także wyniki kontroli, które są prowadzone bez względu na funkcjonowanie lub nie funkcjonowanie audytu w jednostce.

Zbyt duże oczekiwania kierownictwa wobec audytu mogą okazać trudne do spełnienia. Menadżerowie oczekują praktycznych i wymiernych efektów od działania audytorów. Praktyka rozmija się jednak często ze wspomnianymi wygórowanymi oczekiwaniami. Istota audytu w kontekście jego funkcji jest polega na tym, że audyt nie tylko monitoruje instytucję w zakresie występowania w niej uchybień, ale także poszukuje sposobów na usprawnienie jej działania. Bezsporną zaletą audytu jest dążenie do wprowadzenia takich usprawnień w jednostce, aby nakierować ją na osiągnięcie wyznaczonych celów, jednak przy niższych zaangażowanych nakładach. W ten sposób mamy do czynienia z wypracowywaniem wartości dodanej tak ważnych dla każdej instytucji.

Potrzeba zapewnienia przez audyt bezstronności i obiektywizmu nie wyłącza możliwości dostarczania przez niego funkcji doradczej. Doskonała znajomość procesów występujących w jednostce jest niezwykle cenna dla kierownictwa. Doradztwo na etapie konstruowania kontroli wewnętrznej jest bardzo ekonomicznym sposobem na uzyskiwanie przez zarządzających jednostką informacji niezbędnych do podejmowania najlepszych, racjonalnych decyzji.

Instytucja audytu wewnętrznego po raz pierwszy znalazła swoje unormowanie w polskim ustawodawstwie w drodze nowelizacji ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2002 r. Ówczesne pojmowanie audytu wewnętrznego sprowadzało się do ogółu działań, przez które kierownik jednostki miał uzyskać obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem: legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

W obowiązującej ustawie o finansach publicznych przyjęto nieco odmienne pojęcie audytu wewnętrznego. Prawną definicję audytu wewnętrznego zawiera art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2006 r. Nr 249 poz. 2104 ze zm.), w myśl którego «audytem wewnętrznym jest ogół działań obejmujących:

1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, o których mowa w art. 47 ust. 3, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;

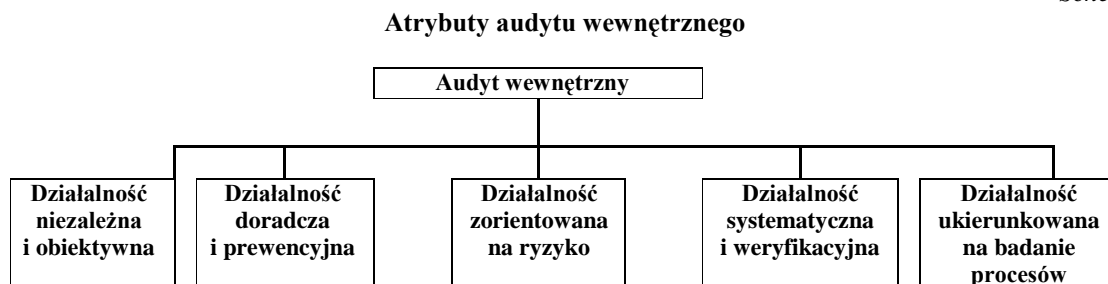
2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki».

Jak słusznie zauważył C. Kosikowski [8] nowa definicja akcentuje silniej niż dotychczas relacje między audytem wewnętrznym a kontrolą wewnętrzną (finansową), wskazując bardziej jednoznacznie na funkcje audytu wewnętrznego. Nie trudno się domyślić, iż intencją ustawodawcy było wzmocnienie wewnętrznej kontroli finansowej realizowanej w strukturach administracji publicznej przez pracowników komórek finansowych i umożliwienie kierownikowi jednostki sprawnie i efektywnie zarządzać jednostką w oparciu o wnioski płynące z audytu wewnętrznego.

Istotę audytu i jego kluczowe znaczenie dla sfery publicznej trafnie określa B. R. Kuc [10, s. 72], według którego: «audyt jest badaniem i oceną adekwatności i efektywności systemu kontroli wewnętrznej instytucji oraz jakości działania przy realizacji powierzonych jej zadań». Audyt zajmuje szczególne miejsce w sektorze publicznym, albowiem jest istotnym instrumentem mającym na celu wzmocnienie kontroli wewnętrznej.

Polski ustawodawca niewątpliwie nawiązuje do definicji opracowanej przez IIA [Instytut Audytorów Wewnętrznych], która brzmi następująco: «Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewnianą 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 (kierowania organizacją)» (Dz. Urz. MF Nr 7 poz. 56). Świadczy o tym chociażby podkreślenie znaczenia słów «niezależna» i «obiektywna».

Schemat 1



Źródło: Opracowanie własne na podstawie definicji audytu wewnętrznego wg IIA

Podstawowe zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej, oprócz wymienionej ustawy, reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. z 2006 r. Nr 112 poz. 765).

Ponadto na podstawie delegacji zawartych w ustawie o finansach publicznych Minister Finansów wydał następujące rozporządzenia:

1) z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. U. z 2006 Nr 112 poz. 763);

2) z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie trybu sporządzania oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego (Dz. U. z 2006 r. Nr 112 poz. 764).

Ustawa nie wymienia w sposób bezpośredni konkretnych form audytu wewnętrznego. Jedynie pośrednio posiłkując się «starą» definicją audytu oraz jej uszczegółowieniem zawartym w rozporządzeniu wynika, że ustawodawca odnosi się do trzech rodzajów audytu [5, s. 24]:

- audytu finansowego – czyli badania dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych;
- audytu systemów – czyli oceny systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem;

– аудytu działalności – czyli oceny przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzegania terminów realizacji zadań.

Podsumowanie. Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest uzależniony od spełnienia ściśle określonych warunków i przekroczenia jednej z dwóch kwot (Dz. U. z 2006 Nr 112 poz. 763), a mianowicie:

1) 40 000 tys. zł w przypadku łącznej kwoty środków publicznych gromadzonych w ciągu roku kalendarzowego, lub;

2) 40 000 tys. zł w sytuacji łącznej kwoty wydatków i rozchodów środków publicznych, dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego.

Jednostki są zobowiązane do rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego przed upływem trzeciego kwartału roku następującego po roku, w którym nastąpiło przekroczenie jednej z dwóch wymienionych kwot.

Rozważając problematykę audytu wewnętrznego nie sposób pominąć standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych. Zobowiązane do stosowania audytu wewnętrznego jednostki jako wyznacznik oceny istniejących systemów kontroli wewnętrznej zobowiązane są przyjąć międzynarodowe standardy kontroli wewnętrznej, które choć nie mają charakteru normatywnego (powszechnie obowiązującego) to stanowiły podstawę do opracowania przez

Ministerstwo Finansów standardów audytu i kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 Nr 7 poz. 58; Dz. Urz. MF z 2006 r. Nr 7 poz. 56).

W literaturze za standardy pojmuje się jako «jednolite zasady, wytyczne jego organizacji i działania, umożliwiające dokonanie obiektywnej, niezależnej oceny danej jednostki» [8, s. 58]. Natomiast w sensie normatywnym «Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych» zawiera załącznik do komunikatu Ministra Finansów.

Celem standardów jest zapewnienie spójnego i jednolitego modelu kontroli finansowej w jednostkach. Minister Finansów przypisuje im rolę (załącznik nr 1 do Komunikatu nr 13 MF) w zakresie:

– określenia podstawowych zasad właściwej praktyki audytu wewnętrznego;

– dostarczenia ramowych zasad wykonywania i upowszechniania szerokiego zakresu działań audytu wewnętrznego przysparzających organizacji wartości dodanej;

– stworzenia podstaw oceny działalności audytu wewnętrznego;

– troski o lepsze procesy i działania w organizacji.

Standardy stanowią wskazówkę i pomoc w tworzeniu ocen systemów kontroli finansowej, a także wyznaczają obszary i kierunki zmian lub uzupełnienia tych systemów. Ponadto procedury kontroli wewnętrznej ustalone w drodze wewnętrznych zarządzeń kierowników są konstruowane na bazie standardów.

WYKAZ LITERATURY

1. Chojna-Duch E. Struktura dotacji budżetowej / E. Chojna-Duch. – Warszawa : Studium teoretycznoprawne, 1988.
2. Czerwiński K. Audyt Wewnętrzny / K. Czerwiński. – Warszawa : InfoAudit, 2005.
3. Fisiaka J. Collins Słownik angielsko-polski / J. Fisiaka. – Warszawa : Oficyna Wydawnicza Graf Punkt, 1999.
4. Kisiel P. Audyt wewnętrzny elementem Nowej Administracji / P. Kisiel, B. R. Kuc. – Warszawa : Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Prawa, 2006.
5. Knedler K. Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w świetle dostosowań do standardów Unii Europejskiej / K. Knedler // Służba Cywilna. – 2002/2003. – Jesień- Zima. – № 5.
6. Knedler K. Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy / K. Knedler, M. Stasiak. – Warszawa : Polska Akademia Rachunkowości, 2005.
7. Kopaliński W. Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych / W. Kopaliński. – Warszawa : Wiedza Powszechna, 1985.
8. Kosikowski C. Finanse publiczne. Komentarz / C. Kosikowski. – Warszawa : Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2003.
9. Kuc B. Metody organizacji i zarządzania. Teoria i praktyka / B. Kuc, S. Duchniewicz. – Warszawa : Wydawnictwo Menedżerskie PTM, 2005.
10. Kuc B. Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka / B. Kuc. – Warszawa : Wydawnictwo Menedżerskie PM, 2002.
11. Litewski W. Słownik encyklopedyczny prawa rzymskiego / W. Litewski. – Kraków : Towarzystwo Autorów i Wydawców Prac Naukowych UNIVERSITAS, 1998.
12. McNamee D. Szacowanie ryzyka w audycie wewnętrznym i zarządzaniu / D. McNamee. – Warszawa : Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, 2004.
13. Sondel J. Słownik łacińsko-polski dla prawników i historyków / J. Sondel. – Kraków : Towarzystwo Autorów i Wydawców Prac Naukowych UNIVERSITAS, 2001.
14. Sputkowski A. Audyt wewnętrzny a kontrola / A. Sputkowski, Z. Wojtylak-Sputkowska // Rachunkowość Budżetowa. – Warszawa : Grupa Wydawnicza INFOR, 2005. – № 15.
15. Stepniewski J. Audyt i diagnostyka firmy / J. Stepniewski. – Wrocław : Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, 2001.
16. Winiarska K. Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe / K. Winiarska. – Warszawa : Centrum Doradztwa i Informacji Difin, 2007.

Рецензенти: *Ємельянов В. М.* – к.т.н., державний службовець I рангу;
Матяж С. В. – к.держ.упр., ст. викладач.

© Лізаковські П., 2012

Дата надходження статті до редколегії 12.11.2012 р.

ЛІЗАКОВСЬКІ Пьотр (Lizakowski Piotr) – магістр права, викладач Вищої школи адміністрації і бізнесу імені Е. Квятковського в Гдині, староста Кошчерського повіту.