

# ZAGROŻENIA FUNKCJONOWANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W ASPEKCIE ZMIAN REGULACJI PRAWNYCH

Katarzyna Sojka✉

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

**Abstrakt.** Publikacja ma na celu zwrócenie uwagi na problemy i zagrożenia związane z wprowadzaniem nowych regulacji prawnych w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (jsfp) w Polsce. Poprzez analizę regulacji prawnych i opracowań w powyższym zakresie autor wskazuje na potrzeby doprecyzowania lub wprowadzenia zmian w obowiązujących aktach prawnych. Uwzględnia także istotę problemów i zagrożeń, które wpływają, na jakość, prawidłowość i zgodność ze Standardami IIA funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce. W publikacji zastosowano metodologię opartą na analizie regulacji prawnych i opracowań w zakresie oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w jsfp. Wskazane problemy i zagrożenia przedstawione w tej publikacji są problemami obecnie występującymi w sektorze publicznym. Ich rozwiązaniem zajmują się zarówno audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jsfp, usługodawcy zewnętrzni świadczący usługi w zakresie audytu, jak również kierownicy jednostek, w których audyt już funkcjonuje lub będzie wprowadzony w przyszłości.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, koordynacja audytu, formy zatrudniania audytorów

## WPROWADZENIE

Rozwój audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (jsfp) związany był z przystą-

pieniem Polski do Unii Europejskiej (UE) (Przybylska, 2010). Uregulowania w zakresie audytu wprowadzono ustawą o finansach publicznych (uofp) z dnia 26 listopada 1998 r. Mimo że audyt wewnętrzny w jsfp został uregulowany przepisami prawa, to jego funkcjonowanie w latach 1998–2014 napotkało na problemy i zagrożenia pojawiające się wraz z wprowadzaniem kolejnych zmian ustawowych.

W ustawie określono cele funkcjonowania audytu wewnętrznego, kompetencje zawodowe audytorów oraz zamieszczono wykaz jednostek zobligowanych do wprowadzenia audytu.

Obecnie audyt nie jest ukierunkowany na badanie działań jednostki w zakresie zgodności z przepisami prawa i politykami rządu. Głównym zadaniem audytu jest badanie efektywności, gospodarności i skuteczności działań jsfp oraz zapewnienie ministra i/lub kierownika jednostki, że system kontroli wewnętrznej działa prawidłowo (Departament, 2012a). Problematyka funkcjonowania audytu wewnętrznego w jsfp była przedmiotem wcześniejszych publikacji (Bartoszewicz, 2009; Bojkowski, 2011; Czerwiński, 2005; Kiziukiewicz, 2009; Skoczylas, 2012; Skoczylas i Nowak, 2011; Tatoj, 2008).

Celem pracy jest ocena zagrożeń i problemów w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jsfp w aspekcie zmian regulacji prawnych w latach 1998–2014. Ocena

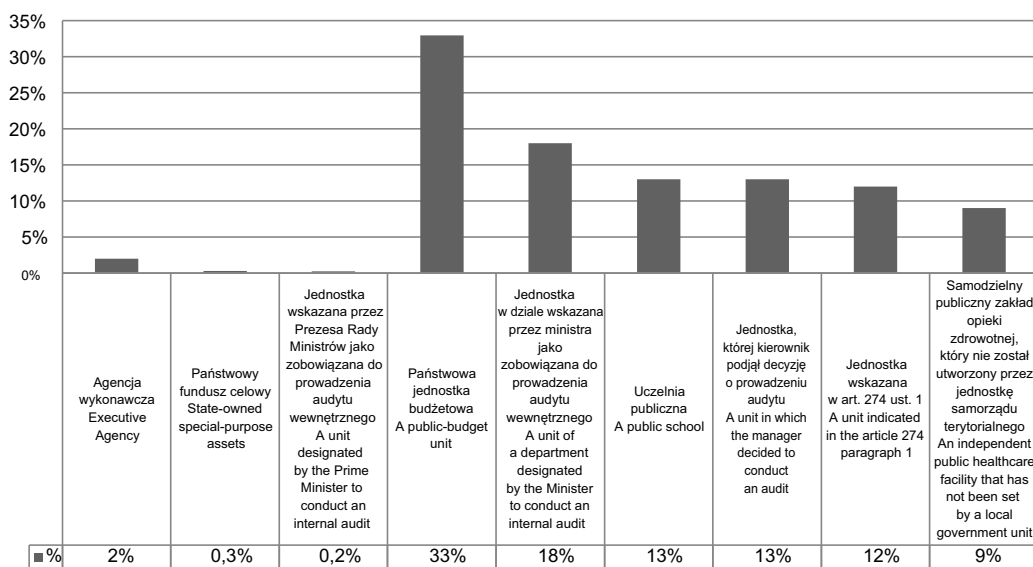
✉mgr inż. Katarzyna Sojka, Katedra Finansów Publicznych, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań, Poland, e-mail: kasia\_jablonska@poczta.onet.pl

przeprowadzono na podstawie wyników badań prowadzonych przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (DA), a od roku 2014 Departament Polityki Wydatkowej. Z uwagi na ograniczoność danych w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego (jst) szczegółowe analizy będą obejmowały sektor rządowy.

### NIEJEDNORODNY SYSTEM KOORDYNACJI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JSFP

Organizacja audytu wewnętrznego funkcjonuje w obszarze jednostek administracji rządowej (jar) oraz jst. Obowiązek prowadzenia audytu reguluje uofp z dnia 27 sierpnia 2009 roku. Według zapisów ustawy audyt wewnętrzny prowadzi się w: Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, ministerstwach, urzędach wojewódzkich, izbach celnych, izbach skarbowych, Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych (w tym w zarządzanych przez niego funduszach), Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (w tym w funduszach zarządzanych przez Prezesa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego) oraz w Narodowym Funduszu Zdrowia. Audyt wewnętrzny prowadzi się także w państwowych jednostkach budżetowych,

jeżeli kwota ujęta w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła 40 000 tys. zł. Audyt obowiązkowy jest także w uczelniach publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 000 tys. zł. Do prowadzenia audytu zobowiązane są również samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli kwota ujęta w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 000 tys. zł. W agencjach wykonawczych prowadzenie audytu jest wymagane, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 000 tys. zł. W państwowych funduszach celowych obowiązek prowadzenia audytu obowiązuje, jeżeli kwota ujęta w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 000 tys. zł. Audyt wewnętrzny prowadzi się także w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła 40 000 tys. zł. Bez względu na kwotę audyt prowadzi się w jsfp, w których kierownicy podjęli decyzje o prowadzeniu audytu oraz w jednostkach w dziale wskazanych przez właściwego



**Rys. 1.** Podział jar prowadzących w 2012 r. audyt wewnętrzny

Źródło: Departament, 2013.

**Fig. 1.** Distribution of government administration units that conducted an internal audit in 2012

Source: Departament, 2013.

ministra kierującego działem (Ustawa..., 2009a). Ze sprawozdania DA z 2013 roku pt. „Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym” wynika, że do prowadzenia audytu wewnętrznego zobligowanych jest 613 jar i 1012 jst. Podział jar prowadzących w 2012 r. audyt wewnętrzny zaprezentowano na rysunku 1 (Departament, 2013a).

Przepisy uofp wyłączają jst z koordynacji audytu wewnętrznego. Ministerstwo Finansów (MF) nie może zlecać jst przeprowadzania zadań audytowych oraz dokonywać oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego. Jst nie przedstawiają Ministrowi Finansów informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego. MF nie posiada zatem informacji w zakresie nieprawidłowości związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w tych jednostkach. Zgodnie z ustawą w jst zadania związane z audytem wewnętrznym zostały powierzone wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta, przewodniczącemu zarządu jst. Jednostki te nie współpracują z komitetami audytu monitorującymi efektywność pracy audytu wewnętrznego jak w przypadku pozostałych jsfp.

Różnice między jsfp wskazanymi w uofp a jst występują również w rozwiązaniu stosunku pracy z audytorem wewnętrznym. Zgodnie z uofp z dnia 27 sierpnia 2009 r. rozwiązanie stosunku pracy ani zmiana warunków płacy i pracy kierownika komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale nie może nastąpić bez zgody właściwego komitetu audytu. Jst nie powołują komitetu audytu, dlatego powyższy przepis ich nie dotyczy. Uofp z dnia 30 czerwca 2005 r. zapewniała ochronę stosunku pracy audytora. W celu rozwiązania stosunku pracy należało uzyskać zgodę MF. Wymóg uzyskania zgody Ministra Finansów nie dopuszczał rozwiązania stosunku pracy przez pracodawcę z przyczyn pozamerytorycznych, tylko z inicjatywy audytora lub za jego zgodą w drodze porozumienia stron (Przybylska, 2010).

Brak koordynacji audytu wewnętrznego w jst spowodował, że audytorzy nadzorowani są przez kierowników nie zawsze posiadających odpowiednie kompetencje, a brak ochrony stosunku pracy umożliwia rozwiązanie umowy z powodów pozamerytorycznych.

Jednorodna koordynacja funkcjonowania audytu jest istotna w związku z wprowadzeniem zmian związanych z uprawnieniami audytorów wewnętrzných.

## NIEJEDNOZNACZNE ZAPISY USTAWY DOTYCZĄCE DWULETNIJ PRAKTYKI W ZAKRESIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. (uofp) wprowadzono możliwość uzyskania uprawnień audytora przez odbycie dwuletniej praktyki i uzyskania dyplomu studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanego przez jednostkę organizacyjną uprawnioną do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych. Za praktykę uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonanie czynności – w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż ½ etatu – związanych z przeprowadzeniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego (Ustawa, 2009a). Ustawa nie wskazuje jednak, czy nadzór musi pełnić audytor zatrudniony w jednostce, czy usługodawca zewnętrzny. W ustawie nie określono również dokumentów, na podstawie których można dokonać interpretacji kwalifikacji na stanowisko audytora wewnętrznego. Według DA praktyka musi być wykonywana w ramach zatrudnienia w jednostce, a usługodawca zewnętrzny nie ma prawnej możliwości pełnienia nadzoru nad asystentem audytu. Współpraca pomiędzy asystentem audytu zatrudnionym w jednostce a usługodawcą nie spełnia wymogu praktyki w zakresie audytu (Departament, 2012d).

Uofp nie określa, czy dwuletnia praktyka powinna odbywać się w jednej jednostce czy w kilku, czy musi zostać zakończona w okresie dwóch lat, czy należy odbyć ją w jednym ciągu czasowym, w jsfp czy w sektorze prywatnym. Doprecyzowanie zapisów ustawy w tym zakresie umożliwi prawidłowe funkcjonowanie audytu, podniesie jakość usług oraz będzie stanowiło jednoznaczne wytyczne dla kierowników jednostek, w kompetencji których jest ocena uprawnień audytora w procesie rekrutacyjnym.

## ZMIANA FORMY FUNKCJONOWANIA AUDYTU POPRZEZ ŚWIADCZENIE USŁUG PRZEZ USŁUGODAWCĘ ZEWNĘTRZNEGO

Zmianą uofp z dnia 27 sierpnia 2009 r. wprowadzono takie zapisy, które w praktyce powodują wątpliwości DA co do prawidłowości prowadzenia audytu przez usługodawcę zewnętrznego. Z opracowania DA z 2012 roku (Departament, 2012d) wynika, że niewielkim

jednostkom umożliwiono prowadzenie audytu wewnętrznego bez konieczności stałego zatrudnienia osoby oraz bardziej efektywnego wykorzystania istniejących zasobów kadrowych audytorów wewnętrznych. Kierownikowi jednostki umożliwiono przeprowadzenie specjalistycznego audytu informatycznego na zamówienie (Departament, 2012d). Ustawa dopuszcza prowadzenie audytu przez usługodawcę w jednostkach o dochodach lub wydatkach przekraczających 40 000 tys. zł i nieprzekraczających 100 000 tys. zł lub jednostkach zatrudniających mniej niż 200 pracowników (Ustawa..., 2009a).

Według badań DA działalność usługodawcy w latach 2010 i 2011 aktywnie prowadziło 221 podmiotów. Dominującą formą była osoba fizyczna (181 jednostek – 49%) oraz osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą (111 jednostek – 30%). Pozostałą część (tj. 76 jednostek – 21%) stanowiły spółki cywilne, spółki jawne, spółki partnerskie, spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne lub osoby prawne. Ustalono, że jeden usługodawca współpracował z 1,92 jednostki. Wystąpiły przypadki podmiotu zewnętrznego, który prowadził audyt wewnętrzny w 15 różnych jednostkach. Natomiast 62% podmiotów było związanych z jedną jednostką (Departament, 2012d).

Zagrożeniem dla prawidłowości przeprowadzania audytu i zapewnienia jakości jest zatrudnianie przez usługodawców osób nieposiadających kwalifikacji audytora. Według opinii DA prowadzenie audytu przez osoby nieposiadające kwalifikacji jest niezgodne z intencją ustawodawcy i nie gwarantuje uzyskania wartości dodanej. Według DA umowy podpisywane z usługodawcą zewnętrznym nie zawierały zapisów w zakresie postępowania, dostępu, przekazywania i ochrony dokumentów, ochrony danych osobowych oraz kar umownych. Według stanowiska DA kierownicy jednostek powinni zwrócić uwagę na zabezpieczenie w umowach wszystkich obszarów związanych z funkcjonowaniem audytu w jednostce (Departament, 2012d).

Zagrożeniem dla funkcjonowania audytu jest brak prawidłowego nadzoru ze strony kierownika jednostki odpowiedzialnego za funkcjonowanie audytu, szczególnie w jst. Z analizy DA wynika, że w kilku jednostkach zawarto umowy z usługodawcą i poniesiono koszty, a nie zrealizowano żadnego zadania audytowego. W 2010 r. sytuacja taka wystąpiła w 22 jednostkach, w 2011 r. dotyczyła trzech jednostek (Departament, 2012d).

Według DA w przypadku zatrudniania usługodawcy istnieje ryzyko niedopełnienia standardu 1100 niezależność i obiektywizm. Zdaniem DA audytorzy wewnętrzni wykonujący audyt wewnętrzny jednocześnie w kilku jednostkach nie dopełnią standardu 1100, gdy jednostki pozostają w zależności między sobą (jednostki podległej i nadzorowanej). Konflikt interesów może wpłynąć na bezstronny osąd zawodowy usługodawcy (Departament, 2012d). Świadczenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę może nie zapewnić ciągłości działania. Zdaniem DA współpraca z jednym podmiotem może mieć wpływ na skuteczność oraz efektywność funkcjonowania audytu. Umożliwia zaplanowanie cyklu i zwiększa szanse objęcia audytem wszystkich obszarów działalności jednostki (Departament, 2012d).

Według DA korzystniejszą formą prowadzenia audytu w jednostce jest zatrudnienie audytora na umowę o pracę. Umożliwia to realizację większej liczby zadań audytowych, których celem jest wspieranie kierownika jednostki finansów publicznych w realizacji celów i zadań jednostki przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej. Wówczas audytor, jako pracownik, ma stały kontakt z kierownikiem jednostki. Może uczestniczyć we wszystkich spotkaniach kierownictwa, co umożliwia mu poznanie problemów i zagrożeń występujących w jednostce. Usługodawca realizuje liczbę zadań określonych umową. Nie uczestniczy w spotkaniach z kierownictwem, ponieważ w jednostce pracuje ograniczony okres czasu. Liczba osobodni przeznaczonych na wykonanie zadania audytowego przez usługodawcę jest mniejsza niż w przypadku audytora zatrudnionego w jednostce. Negatywnym aspektem zatrudnienia usługodawcy jest również brak pełnej znajomości funkcjonowania jednostki. Audytor usługodawca jest związany z większą liczbą jednostek, dlatego czas realizacji poszczególnych zadań jest ograniczony. Zatrudnianie usługodawcy wiąże się z występowaniem ryzyka związanego z ciągłością zapewnienia audytu lub prawidłowością stosowania procedur przyjętych w jednostce. Niepokojącą praktyką jest ograniczanie w jst kosztów funkcjonowania audytu przez minimalizację ilości realizowanych zadań. Przy realizacji rocznie jednego zadania przez usługodawcę będzie to spełnienie ustawowego obowiązku, a nie zapewnienie prawidłowego audytu.

## BRAK ZAPISÓW W REGULACJACH PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH WYMIARU ZATRUDNIENIA AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTCE

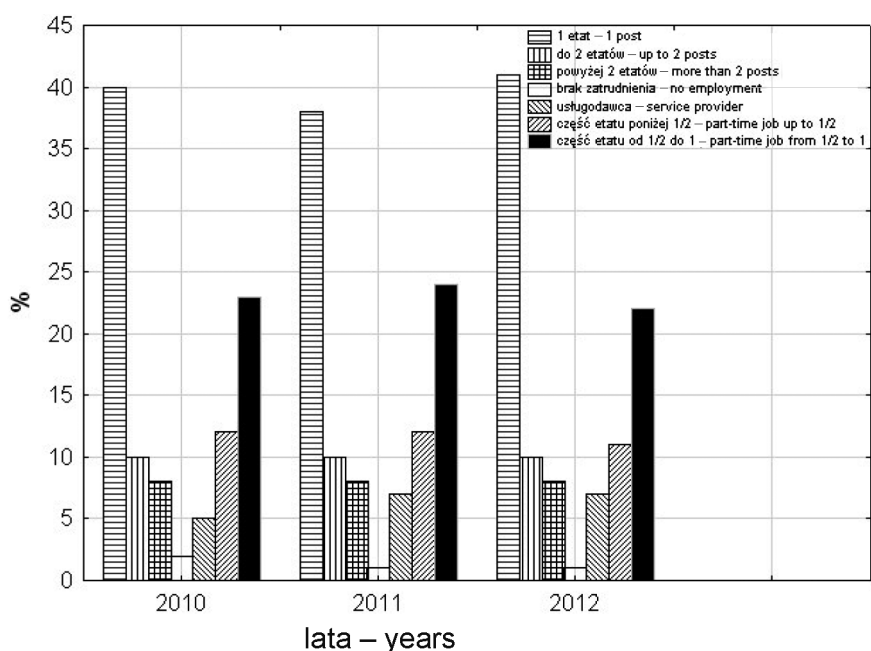
Uoip nie reguluje wymiaru etatu, na jaki powinien zostać zatrudniony audytor w jednostce. Według DA najczęstszym rozwiązaniem jest prowadzenie audytu przez audytora zatrudnionego w jednostce na pełen etat w ramach jednoosobowego stanowiska pracy (Departament, 2013a). Komórek wieloosobowych jest mniej. Strukturę zatrudnienia w jar zaprezentowano na rysunku 2.

Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jar w latach 2004–2011 wykazuje tendencję wzrostową. Wraz ze wzrostem liczby jar objętych obowiązkową sprawozdawczością zwiększa się liczba osób posiadających uprawnienia zatrudnionych na stanowisku audytora. Tendencją spadkową charakteryzuje się natomiast liczba personelu pomocniczego (Departament, 2012a).

Zatrudnienie w jar w latach 2004–2011 zaprezentowano w tabeli 1.

Uregulowania w zakresie etatowości audytorów lub powiązanie poziomu zatrudnienia z wielkością jednostki mogłoby poprawić jakość wykonywania audytu w jednostkach, gdzie funkcjonuje on w celu wypełnienia ustawowego obowiązku.

Według DA liczba zatrudnionych w audycie w jar nie zmienia się, natomiast sukcesywnie rośnie zatrudnienie w jst. Audyt wewnętrzny jako usługodawcy prowadzą osoby już zatrudnione w jednostkach, jako dodatkowe źródło dochodu (około 5%). Wystąpił przypadek, w którym jedna osoba była zatrudniona w sześciu jednostkach, na 2,95 etatu. Spośród trzech osób zatrudnionych jednocześnie w pięciu jednostkach jedna osoba pracowała w 2011 r. na 3,05 etatu i dodatkowo w trzech jednostkach jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą. Według DA takie zatrudnienie budzi wątpliwości odnośnie do zdolności tych osób do



**Rys. 2.** Zatrudnienie w jar według etatów audytorów wewnętrznych w komórkach audytu wewnętrznego w latach 2010–2012

Źródło: Opracowanie własne na podstawie raportów (Departament, 2011b; 2012c; 2013b).

**Fig. 2.** Employment in the public administration units according to the posts of internal auditors in the internal audit departments in 2010–2012

Source: Own report based on reports (Departament, 2011b; 2012c; 2013b).

**Tabela 1.** Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jar w latach 2004–2011

**Table 1.** Employment in the internal audit departments in the public administration units in 2004–2011

Rok Year	Liczba jednostek administracji rządowej objętych obowiązkiem sprawozdawczością Number of the public administration units subject to obligatory reporting	Liczba zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego, w tym: Number of employees in internal audit departments including:			Audytorzy wewnętrzn w ogólnej liczbie zatrudnionych Internal auditors in the total number of employees
		Ogółem Total	Audytorzy wewnętrzn Internal auditors	Personel pomocniczy Associated personnel	
2004	303	663	415	118	63%
2005	306	709	537	137	76%
2006	642	1 054	859	107	81%
2007	691	980	742	67	76%
2008	674	973	821	123	84%
2009	690	918	800	118	87%
2010	635	959	851	101	89%
2011	640	952	848	90	89%

Źródło: Departament, 2012a.

Source: Departament, 2012a.

prowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie ze Standardami. Podaje w wątpliwość przestrzeganie zasad etycznych przez audytorów wewnętrznych podpisujących umowy z kolejnymi pracodawcami, w sytuacji gdy są już bardzo obciążeni pracą (Departament, 2012a).

## PODSUMOWANIE

W 2012 r. przypadało dziesięciolecie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jsfp w Polsce. W tym okresie wprowadzano zmiany regulacji prawnych wpływające na kierunki funkcjonowania audytu wewnętrznego w jst. Niejednoznaczne zapisy w zakresie odbywania praktyki dwuletniej czy dopuszczenia usługodawców mogły i mogą mieć wpływ na skuteczność, wydajność i jakość działalności audytu w jednostkach. Prawidłowa koordynacja, jasne regulacje prawne, współpraca z audytorami wewnętrznymi oraz wzrost świadomości i wiedzy kierowników jednostek w zakresie ich potrzeb wobec działalności audytu zapewni jego prawidłowe funkcjonowanie w jednostkach w przyszłości.

Problemy zaobserwowane przez DA (od roku 2015 Departament Polityki Wydatkowej) w bieżącej działalności audytu związane są głównie z ograniczeniami

zasobów osobowych komórek audytu, a także z formami zatrudnienia, które wpływają na jakość wykonywanej pracy oraz na zachowanie pełnej zgodności ze Standardami IIA. Departament wskazuje na występujące różnice w zakresie przeprowadzania czynności doradczych i sprawdzających w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego. Jednostki, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, realizują te czynności w znacznie mniejszym stopniu niż te, gdzie audyt prowadzony jest przez audytora wewnętrznego. W odniesieniu do efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego zaobserwowano, że audytorzy poświęcili na czynności bezpośrednio związane z audytem mniej niż 70% dostępnego czasu. Pozytywnie oceniono wysoki stopień akceptacji przez kierowników komórek audytowanych i kierowników jednostek zaleceń wydawanych przez audytorów w wyniku przeprowadzonych zadań. Negatywnie oceniono praktykę umiejscawiania audytu wewnętrznego w strukturze innych komórek jako niezgodną z przepisami prawa i standardami. Departament wskazuje, że zbyt niski wymiar zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego, szczególnie w jednostkach o rozbudowanej strukturze organizacyjnej, dużej liczbie i złożoności realizowanych zadań oraz

dysponujących znacznymi środkami publicznymi może stanowić barierę dla efektywnej realizacji funkcji audytu wewnętrznego. Analiza porównawcza Departamentu wskazuje na dysproporcje między jednostkami zatrudniającymi audytora wewnętrznego a tymi, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca – w zakresie czynności doradczych oraz czasu wykorzystywanego na ich przeprowadzenie. Struktura zatrudnienia wpływa także na zapewnienie prawidłowego cyklu audytu, który w 41% badanych jednostek był powyżej wymaganego poziomu (Departament, 2015). Pomimo wprowadzenia w roku 2015 Rozporządzenia MF w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu nie wprowadzono regulacji w zakresie zagrożeń wskazywanych w publikacji. Zarówno nowe Rozporządzenie (2015), jak i poprzednie Rozporządzenia (2002a, 2006a–c, 2008b, 2010) regulowały i nadal regulują wyłączenie metodologię przeprowadzania audytu.

## LITERATURA

- Bartoszewicz, A. (2009). Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w polskich samorządach gminnych – wyniki badań. *Zesz. Teor. Rach.*, 52 (108), 5–19.
- Bojkowski, T. (2011). Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego w jsfp. W: L. Patrzalek (red. nauk.), *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki*. Finanse publiczne. Wrocław: Wyd. UE we Wrocławiu.
- Czerwiński, K. (2005). *Audyt wewnętrzny*. Warszawa: Wyd. InfoAudit.
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2011a). *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym w 2010 roku*. Pobrano z: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=4f45f9c9-a2aa-4abb-b154-ff6c7f511808&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4f45f9c9-a2aa-4abb-b154-ff6c7f511808&groupId=764034).
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2011b). *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Raport na podstawie danych za 2010 rok*. Pobrano z: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=6b65f140-8c1f-4a69-836f-ade9c2dff873&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6b65f140-8c1f-4a69-836f-ade9c2dff873&groupId=764034).
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2012a). *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*. Pobrano z: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=97c67da4-38d0-4f29-8ab1-0a16a32d6759&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=97c67da4-38d0-4f29-8ab1-0a16a32d6759&groupId=764034).
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2012b). *Audyt wewnętrzny w krajach UE*. Pobrano z: [http://www.finanse.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=f9599313-c17c-4e6f-ba8b-f491f11e7867&groupId=764034](http://www.finanse.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=f9599313-c17c-4e6f-ba8b-f491f11e7867&groupId=764034).
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2012c). *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Raport na podstawie danych za 2011 rok*. Pobrano z: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=17e21728-3fd1-4714-9322-e8c018440b95&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=17e21728-3fd1-4714-9322-e8c018440b95&groupId=764034).
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2012d). *Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przez usługodawcę*. Pobrano z: [http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1091512/20120522\\_uslugodawca\\_opracowanie.pdf](http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1091512/20120522_uslugodawca_opracowanie.pdf).
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2013a). *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*. Pobrano z: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=82dd6e5b-fc0d-4e3b-b6e7-6d299e-7f038a&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=82dd6e5b-fc0d-4e3b-b6e7-6d299e-7f038a&groupId=764034).
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2013b). *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Raport na podstawie danych za 2012 rok*. Pobrano z: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=edbd119f-6172-451b-9618-bd822fb3e59b&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=edbd119f-6172-451b-9618-bd822fb3e59b&groupId=764034).
- Departament Polityki Wydatkowej (2015). *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2014*. Pobrano z: [http://www.finanse.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=80d4d6f3-b741-45d1-94b1-1e207eb38cae&groupId=764034](http://www.finanse.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=80d4d6f3-b741-45d1-94b1-1e207eb38cae&groupId=764034).
- Kiziukiewicz, T. (2009). *Audyt Wewnętrzny w jsfp*. Warszawa: Difin.
- Komunikat Nr 2 MRF z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jsfp (2013). *Dz. Urz. MF* z dnia 24 czerwca 2013 r. poz. 15.
- Przybylska, J. (2010). *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*. Warszawa: Wyd. CeDeWu.
- Rozporządzenie MRF z dnia 5 lipca 2002 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (2002a). *Dz. U.* nr 111, poz. 973.
- Rozporządzenie MRF z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (2002b). *Dz. U.* nr 234, poz. 1970.
- Rozporządzenie MRF z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jsfp (2006a). *Dz. U.* nr 112, poz. 763.

- Rozporządzenie MRF z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (2006b). *Dz. U.* nr 112, poz. 765.
- Rozporządzenie MRF z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie trybu sporządzania oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego (2006c). *Dz. U.* nr 112, poz. 764.
- Rozporządzenie MRF z dnia 4 kwietnia 2008 r. w sprawie trybu sporządzania oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu za rok poprzedni (2008a). *Dz. U.* nr 61, poz. 378.
- Rozporządzenie MRF z dnia 10 kwietnia 2008 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (2008b). *Dz. U.* nr 66, poz. 406.
- Rozporządzenie MRF z dnia 29 grudnia 2009 roku w sprawie komitetu audytu (2009). *Dz. U.* nr 226, poz. 1826.
- Rozporządzenie Ministra Finansów (MRF) z dnia 1 lutego 2010 roku w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (2010). *Dz. U.* nr 21, poz. 108.
- Rozporządzenie MF z dnia 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (2015). *Dz. U.* poz. 1480.
- Skoczylas, A. (2012). System kontroli i audytu w polskiej administracji publicznej. *Zesz. Teor. Rach.*, 67 (123).
- Skoczylas, A., Nowak, W. A. (2011). Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych. *Zesz. Teor. Rach.*, 63 (119).
- Tatoj, M. (2008). Audyt wewnętrzny jednostek sektora polskich finansów publicznych XXI wieku – system czy proces. *Zesz. Teor. Rach.*, 44 (100).
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (1998). *Dz. U.* z 2003, nr 15, poz. 148 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (2005). *Dz. U.* nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (2009a). *Dz. U.* nr 157 poz. 1240 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające uofp (2009b). *Dz. U.* nr 157, poz. 1241.

## THREATS TO FUNCTIONING OF THE INTERNAL AUDIT IN PUBLIC FINANCE UNITS IN RELATION TO CHANGES IN LEGAL LEGISLATION

**Summary.** The publication is aimed at drawing attention to the problems and risks associated with the introduction of new legislation on the functioning of the internal audit in public finance sector units in Poland. Through an analysis of the regulations and developments in the field of the above, the author points to the need for clarification or amendment of the existing legal acts. It shows the essence of the problems and threats that impact the quality, accuracy and compliance with the IIA standards for the functioning of the internal audit in Poland. The publication uses a methodology based on an analysis of regulations and studies to assess the functioning of the internal audit in terms of the public finance sector. The problems and risks presented in this publication are currently occurring in the public sector. The solutions remain in the interest of internal auditors employed in the public finance sector, external contractors providing services within the scope of the audit and managers of the units in which the audit is functioning or will continue to function.

**Key words:** internal audit, coordination of audits, forms of employment of auditors

Zaakceptowano do druku – Accepted for print: 11.01.2016