

PODSTAWY PRAWNE FUNKCJONOWANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ W POLSCE

*Rozpatrzono osobliwości regulacji prawnej funkcjonowania audytu wewnętrznego
w administracji publicznej w Polsce*

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, administracja publiczna

Pojęcie audytu wywodzi się z łacińskiego słowa *audire*, co oznacza: słuchać, przesłuchiwać, badać¹. Pierwsze załączki praktycznego zastosowania audytu wykryto już 3 500 lat p. n. e. w Mezopotamii. Ta pierwotna forma audytu ograniczała rolę audytora do sprawdzania poprawności zapisów księgowych i identyfikacji prób oszustwa².

W drugiej połowie ubiegłego stulecia, wraz z rozwojem przedsiębiorstw i wzrostem stopnia skomplikowania podejmowanych operacji gospodarczych, rola audytu wewnętrznego stopniowo uległa znacznemu rozszerzeniu. Audytorzy odeszli od badania wyłącznie aspektów księgowych na rzecz analizy całości działalności swoich instytucji. W latach siedemdziesiątych XX wieku celem czynności audytorskich stała się przede wszystkim skuteczność i efektywność organizacji. Obecnie audyt wewnętrzny jest odpowiedzialny za ocenę sposobu funkcjonowania całych zintegrowanych systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem³.

W literaturze i praktyce funkcjonuje wiele definicji audytu wewnętrznego. Najbardziej znana z nich została opracowana przez Instytut Audytorów Wewnętrznych – IIA (ang. *The Institute of Internal Auditors*). Zgodnie z tą terminologią: „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Działanie audytu pomaga jednostce w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i konsekwentne podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz procesów *governance*”⁴.

Konieczność wdrożenia rozwiązań prawnych dotyczących audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym uzasadniona była potrzebą wypełnienia zobowiązań negocjacyjnych z Unią Europejską⁵. Realizując strategiczny cel pełnego członkostwa w Unii Europejskiej, Polska zobowiązała się do racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków unijnych oraz przeciwdziałanie nadużyciom finansowym⁶.

W lipcu w 2001 roku, w wyniku nowelizacji Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych⁷, polski system prawny został wzbogacony o instytucję audytu wewnętrznego. W myśl obowiązujących uregulowań prawnych, audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywną działalnością, której celem jest przysporzenie jednostce wartości

¹ B. R. Kuc: Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka. Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002, s. 71.

² A. Mazurek, M. Pióunowicz: Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce - Diagnoza i propozycje zmian. Wydawnictwo Fundacja FOR, Warszawa 2008, s. 7.

³ Tamże, s. 7-8.

⁴ Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Załącznik do Komunikatu Nr 1 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. (Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 23).

⁵ G. Gołębiowski: Audyt wewnętrzny w administracji publicznej – kontrowersje wobec jego roli, www.golebiowski.stansat.pl/publikacje_g/.

⁶ K. Winiarska: Audyt wewnętrzny 2008. Wydawnictwo Difin, Warszawa 2008, s. 51.

⁷ Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r. (Dz. U. nr 102, poz. 1116).

dodanej i usprawnienie jej funkcjonowania poprzez systematyczną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej oraz czynności doradcze⁸.

Definicję, organizację, tryb i sposób przeprowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce szczegółowo określają⁹:

1) przepisy Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.),

2) przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, (Dz. Urz. Min. Fin. nr 21, poz. 108).

Regulacja ta określa sposób i tryb przeprowadzenia audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i jego wynikach, a w szczególności¹⁰:

- a) sposób sporządzenia oraz elementy rocznego planu audytu wewnętrznego,
- b) sposób dokumentowania przebiegu oraz wyników audytu wewnętrznego,
- c) sposób sporządzenia oraz elementy wyników audytu wewnętrznego,
- d) tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego zleconego,
- e) tryb przeprowadzania oceny prowadzenia audytu wewnętrznego.

1) Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 23).

Audytowi wewnętrznemu oraz jego koordynacji w jednostkach sektora finansów publicznych został poświęcony Dział VI Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (art. 272-296). Istotne zagadnienia dotyczące audytu wewnętrznego, uregulowane w poszczególnych artykułach Działu VI Ustawy prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Zakres merytoryczny Działu VI Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych

Numer artykułu	Treść
Art. 272	Definicja audytu wewnętrznego
Art. 274	Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu
Art. 275	Podmioty upoważnione do wykonywania audytu wewnętrznego
Art. 276	Podmioty odpowiedzialne za wypełnianie zadań z zakresu audytu wewnętrznego
Art. 277	Komórka audytu wewnętrznego
Art. 278	Usługodawca zewnętrzny
Art. 279	Formalne wymagania stawiane usługodawcy zewnętrznemu
Art. 280	Organizacyjne podporządkowanie komórki audytu wewnętrznego w jednostce
Art. 282	Niezależność audytu wewnętrznego
Art. 283-284	Plan audytu oraz sprawozdanie z jego wykonania
Art. 286	Wymogi formalne stawiane audytorowi wewnętrznemu
Art. 287	Upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego
Art. 288-291	Organizacja prac komitetu audytu
Art. 292	Rola Ministra Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych
Art. 295	Informacja o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych...poz. cyt.

⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

⁹ Ministerstwo Finansów: Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy. Warszawa 2012, s. 109.

¹⁰ Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. Urz. Min. Fin. nr 21, poz. 108).

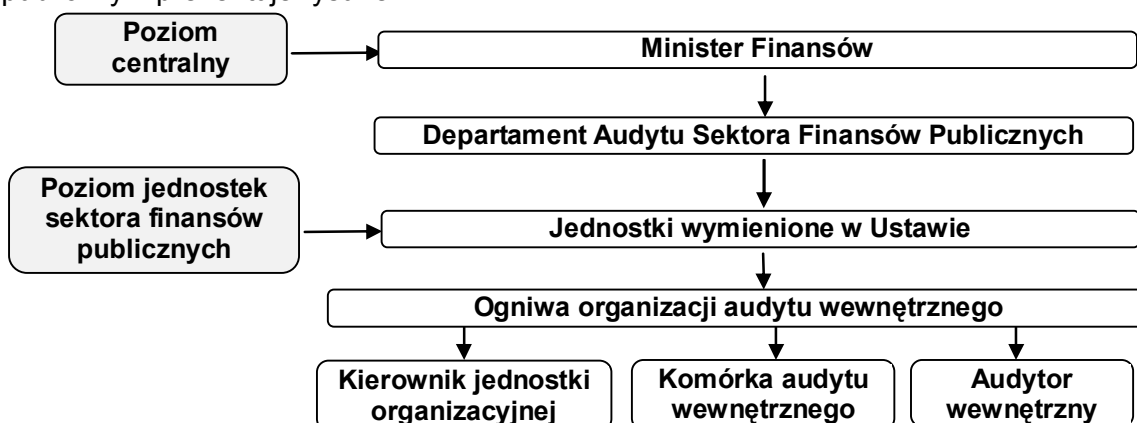
Art. 274 Ustawy przedstawia katalog podmiotów zobligowanych do prowadzenia audytu wewnętrznego. Zgodnie z zamysłem ustawodawcy obowiązek realizacji audytu wewnętrznego dotyczy takich jednostek jak¹¹: Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, ministerstw, urzędów wojewódzkich, izb celnych, izb skarbowych, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, w tym zarządzanych przez niego funduszy, Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym funduszy zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego oraz Narodowego Funduszu Zdrowia.

Po zaistnieniu ustawowo określonych przesłanek, audyt wewnętrzny prowadzi się również w innych jednostkach sektora finansów publicznych, wymienionych w Ustawie (art. 274 ust. 2-6). Przykładowo, audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 mln zł¹².

Organizacja prawna audytu wewnętrznego w Polsce nie tworzy systemu w postaci wyodrębnionej struktury organizacyjnej, obejmującej określone ogniwa połączone ze sobą więziami organizacyjnymi. Można jednak wyróżnić dwa zasadnicze poziomy zorganizowania audytu wewnętrznego:

- poziom centralny,
- poziom jednostek sektora finansów publicznych.

Poziomy zorganizowania systemu audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym prezentuje rysunek 1.



Rysunek 1. Organizacja systemu audytu wewnętrznego w Polsce

Źródło: W. Gos: Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego [w:] Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych. Red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007, s. 57.

Między wyżej wskazanymi poziomami istnieją wyłącznie powiązania o charakterze funkcjonalnym¹³. Na poziomie centralnym najważniejsze miejsce zajmuje Minister Finansów, który przy pomocy Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych pełni funkcję organu administracji rządowej właściwego w sprawach koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych¹⁴.

¹¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych...poz. cyt.

¹² Tamże.

¹³ K. Winiarska: Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego. Difin, Warszawa 2005, s. 67.

¹⁴ W. Gos: Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego...poz. cyt., s. 56-57.

Drugi zasadniczy poziom organizacji audytu wewnętrznego stanowią jednostki sektora finansów publicznych. W ramach tego poziomu wyróżnia się przykładowo w jednostkach samorządu terytorialnego następujące ogniwa:

- kierownik jednostki organizacyjnej,
- komórka audytu wewnętrznego,
- audytor wewnętrzny.

Przepisy obowiązującej od 1 stycznia 2010 roku Ustawy o finansach publicznych, przewidują możliwość przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę zewnętrznego niezatrudnionego w jednostce. W myśl przywołanej regulacji, usługodawcą może zostać osoba fizyczna lub osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, która spełnia wymogi formalne uzyskania statusu audytora wewnętrznego. Ponadto funkcję usługodawcy może pełnić spółka cywilna, spółki prawa handlowego lub osoba prawna, zatrudniająca do wykonania audytu w jednostce sektora finansów publicznych, osoby spełniające warunki formalne stawiane audytorom wewnętrznym¹⁵.

Wykonywanie zawodu audytora wewnętrznego wiąże się ze spełnieniem szeregu warunków formalnych określonych w art. 286 obecnie obowiązującej Ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym audytorem wewnętrznym może być osoba, która¹⁶:

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

2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych,

3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,

4) posiada wyższe wykształcenie,

5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzenia audytu wewnętrznego:

a) eden 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 wewnętrznego 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.

Wprowadzone z dniem 8 grudnia 2006 r. zmiany do Ustawy z dnia 23 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, doprowadziły do likwidacji Komisji Egzaminacyjnej, która przeprowadzała egzaminy na audytorów wewnętrznych. Wówczas wdrożono relatywnie dużo uprawnień równoważnych np. posiadanie międzynarodowych certyfikatów z zakresu audytu wewnętrznego czy uprawnień biegłego rewidenta¹⁷.

Zapisy obowiązującej od 1 stycznia 2010 roku Ustawy o finansach publicznych umożliwiają jeszcze łatwiejszy dostęp do zawodu audytora wewnętrznego. Wymagania

¹⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych...poz. cyt.

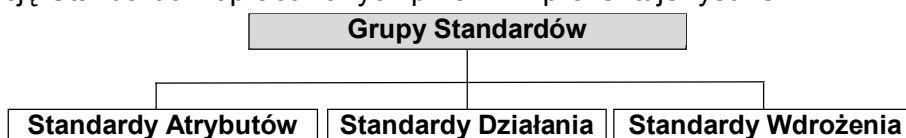
¹⁶ Tamże.

¹⁷ A. Piaszczyk: Audyt wewnętrzny obecnie. „Rachunkowość” 2008, nr 8.

kwalfikacyjne na stanowisko audytora wewnętrznego spełnia również osoba, która posiada dyplom ukończenia studiów podyplomowych z zakresu audytu wewnętrznego oraz posiada udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności przez okres dwóch lat, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu w obszarze przeprowadzania audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego¹⁸.

Audyt wewnętrzny znajduje zastosowanie w różnych organizacjach, charakteryzujących się odmienną wielkością, strukturą, celami oraz funkcjonujących w zróżnicowanym otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym. Z upowszechnieniem audytu wiąże się zatem konieczność standaryzacji jego zasad. Dla zapewnienia należytej jakości prowadzonej działalności audytorskiej oraz w celu niedopuszczenia do powstania nadużyć lub niedociągnięć, tworzy się odpowiednie standardy postępowania¹⁹.

Dla ujednoczenia prac audytorskich, Instytut Auditorów Wewnętrznych opracował Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Standardy te zostały formalnie uznane w świecie za standardy międzynarodowe i są traktowane w wielu krajach jako wzorzec przy tworzeniu własnych regulacji prawnych w tym zakresie. Klasyfikację Standardów opracowanych przez IIA prezentuje rysunek 2.



Rys. 2. Klasyfikacja Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego

Źródło: W. Gos: Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego...poz. cyt., s. 40.

Standardy IIA podzielone zostały na trzy zasadnicze grupy:

1. Standardy Atrybutów – dotyczą charakterystyki instytucji audytu wewnętrznego oraz osób przeprowadzających audyt wewnętrzny. Odpowiadają na pytanie: kto wykonuje audyt?.

2. Standardy Działania – opisują charakter czynności wypełnianych w ramach audytu wewnętrznego oraz posiadają kryteria jakościowe służące ich ocenie. Udzielają odpowiedzi na pytanie: co i jak ma być weryfikowane?.

3. Dla niektórych Standardów Atrybutów i Standardów Działania zostały opracowane także Standardy Wdrożenia. Standardy te utworzono dla:

- czynności zapewniających – oznaczonych literą A po numerze standardu, którego dotyczą – przykładowo oznaczono taką wytyczną - 1130. A1,
- czynności doradczych – oznaczonych literą C po numerze standardu, którego dotyczą – przykładowo oznaczono taką wytyczną – 2010. C1²⁰.

Celem Standardów opracowanych przez IIA jest²¹:

1. Określenie podstawowych zasad praktyki audytu wewnętrznego.
2. Wyznaczenie ramowych zasad wykonywania i upowszechniania szerokiego zakresu audytu wewnętrznego, przysparzającego organizacji wartości dodanej.
3. Stworzenie podstaw oceny działalności audytu wewnętrznego.

¹⁸ E. I. Szczepankiewicz: Audyt wewnętrzny po zmianach w 2009 r. „Rachunkowość Budżetowa” 2009, nr 22.

¹⁹ B. R. Kuc: Audyt wewnętrzny...poz. cyt., s. 148.

²⁰ E. I. Szczepankiewicz, P. Szczepankiewicz, M. Dudek: Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych. Poradnik Rachunkowości Budżetowej. Wydawnictwo INFOR, Warszawa 2007, s. 10.

²¹ Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Załącznik do Komunikatu Nr 1 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r....poz. cyt.

4. Przyczynienie się do usprawnienia procesów i działalności operacyjnej organizacji.

Z uwagi na powszechność stosowania Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, Minister Finansów uznał je jako standardy audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym. Standardy te zostały ogłoszone przez Ministra Finansów w Komunikacie Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 roku w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 23).

Zgodnie z art. 273 ust. 2 obowiązującej Ustawy o finansach publicznych audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego. Każdy audytor, zgodnie z opracowanymi przez IIA standardami wykonywania zawodu, powinien zatem dążyć do wszechstronnego zapoznania się z obowiązującym stanem prawnym w zakresie audytowanego obiektu oraz związaną z nim doktryną i judykaturą.

Należy dodać, że ważną częścią Międzynarodowych Ramowych Zasad Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego jest Kodeks Etyki, którego celem jest promowanie zasad etycznego wykonywania zawodu audytora wewnętrznego. Pomimo, że nie stanowi on obligatoryjnego źródła zasad dla audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych zachęca do jego stosowania. Jednocześnie podkreślenia wymaga fakt, że „Kodeks etyki audytora wewnętrznego” ogłoszony Komunikatem Nr 16 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. który został wydany na podstawie poprzedniej Ustawy o finansach publicznych (tj. Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych), nie ma mocy obowiązującej ze względu na brak podstawy prawnej do jego stosowania²².

Zbiór przepisów regulujących działanie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych powinny dopełniać przepisy wewnętrzne, przedstawiające najważniejsze zagadnienia dla funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce²³.

Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego wskazują na obowiązek formalnego określenia w dokumencie zwanym kartą audytu, takich zagadnień jak: cel, uprawnienia i zakres odpowiedzialności działania audytu wewnętrznego²⁴. Karta audytu wewnętrznego w jednostkach może przyjąć formę statutu, karty bądź instrukcji audytu. Ponadto kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien opracować i przedstawić do zatwierdzenia kierownikowi jednostki, dokument obejmujący metodykę przeprowadzenia audytu wewnętrznego w postaci regulaminu lub tzw. księgi procedur.

Rozważaniom nad organizacją audytu wewnętrznego w świetle obowiązujących regulacji prawnych towarzyszą opinie, że nie jest on jeszcze w pełni ukształtowaną instytucją, wkomponowaną w sposób stabilny w system finansów publicznych. Należy jednak przypuszczać, że za postępującą akceptacją obecności audytu podążać będzie niewątpliwie dopracowywanie norm prawnych w tym zakresie. Można pokusić się o stwierdzenie, że w przyszłości możliwe stanie się stworzenie odrębnej ustawy regulującej tematykę audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce.

²² Ministerstwo Finansów: Jakie zasady etyczne obowiązują audytora?, www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=489&id=260827.

²³ Ministerstwo Finansów: Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych...poz cyt., s. 111.

²⁴ Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Załącznik do Komunikatu Nr 1 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r....poz. cyt.

LITERATURA:

1. Gołębiowski G.: Audyt wewnętrzny w administracji publicznej – kontrowersje wobec jego roli, www.golebiowski.stansat.pl/publikacje_g/.
2. Gos W. : Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego [w:] Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych. Red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007.
3. Kuc B.R.: Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka. Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002.
4. Mazurek A., Pióunowicz M.: Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce - Diagnoza i propozycje zmian. Wydawnictwo Fundacja FOR, Warszawa 2008.
5. Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Załącznik do Komunikatu Nr 1 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. (Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 23).
6. Ministerstwo Finansów: Jakie zasady etyczne obowiązują audytora?, www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=489&id=260827.
7. Ministerstwo Finansów: Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy. Warszawa 2012.
8. Piaszczyk A.: Audyt wewnętrzny obecnie. „Rachunkowość” 2008, nr 8.
9. Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. Urz. Min. Fin. nr 21, poz. 108).
10. Szczepankiewicz E. I.: Audyt wewnętrzny po zmianach w 2009 r. „Rachunkowość Budżetowa” 2009, nr 22.
11. Szczepankiewicz E. I., Szczepankiewicz P., Dudek M.: Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych. Poradnik Rachunkowości Budżetowej. Wydawnictwo INFOR, Warszawa 2007.
12. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r. (Dz. U. nr 102, poz. 1116).
13. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
14. Winiarska K.: Audyt wewnętrzny 2008. Wydawnictwo Difin, Warszawa 2008.
15. Winiarska K.: Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego. Difin, Warszawa 2005.

MŁODZIK Ewelina – mgr., Uniwersytet Szczeciński Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Instytut Rachunkowości.

Artykuł został przyjęty 16.06.2012 r.