



Alina Walenia  <https://orcid.org/0000-0003-3389-9465>

Uniwersytet Rzeszowski, Instytut Ekonomii i Finansów, Katedra Polityki Gospodarczej, Rzeszów
alinawalenia@poczta.onet.pl

Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego – uwagi o ich wdrażaniu w jednostkach samorządu terytorialnego

Streszczenie: Celem artykułu jest ocena stosowania Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego w procesie organizacji i czynnościach audytowych w jednostkach sektora finansów publicznych. Analizę przeprowadzono na podstawie wybranej grupy standardów, szczególnie istotnych w procesie sprawności i efektywności czynności audytowych. Wprowadzone standardy wyznaczają ramowe zasady wykonywania i upowszechniania szerokiego zakresu usług audytu wewnętrznego, przysparzających organizacji wartości dodanej. Ponadto celem standardów jest stworzenie podstaw do oceny działalności audytu wewnętrznego, a tym samym przyczynienie się do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji. Audyt wewnętrzny jest jednym z kluczowych elementów niezbędnych do właściwego zarządzania organizacją, w tym jednostką sektora finansów publicznych. Według definicji The Institute of Internal Auditors (IIA) audyt wewnętrzny jest niezależną działalnością doradczą i weryfikującą, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej. Audyt wewnętrzny wspomaga organizację w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i metodyczne podejście do oceny i doskonalenia procesów zarządzania ryzykiem i organizacją oraz kontroli.

Słowa kluczowe: audyt, standardy audytu, jednostka samorządu terytorialnego

JEL: H41, H11, G30

1. Wprowadzenie

Według definicji The Institute of Internal Auditors (IIA) audyt wewnętrzny jest niezależną działalnością doradczą i weryfikującą, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej. Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych oraz jego koordynacja określone zostały w dziale VI Ustawy z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 305 z późn. zm.

– dalej uofp). Regulacje zawarte w ustawie normują:

- pojęcia i cele audytu wewnętrznego (art. 272 uofp);
- standardy audytu wewnętrznego (art. 273 uofp);
- zakres podmiotowy, to jest jednostki, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny (art. 274 uofp);
- rodzaje prowadzonego audytu oraz warunki, to jest zatrudnienie audytora i zatrudnienie w formie usługodawcy (art. 275, 278, 279 uofp);
- obowiązki kierownika jednostki w zakresie audytu wewnętrznego (art. 276, 282 ust. 1 uofp);
- organizację komórki audytu (art. 277, 280 uofp);
- ochronę stosunku pracy audytora (art. 281 uofp);
- sposób prowadzenia audytu, elementy i sposoby dokumentowania audytu wewnętrznego, w tym roczny plan audytu, sprawozdanie z audytu (art. 282 ust. 2, 3, art. 283–285 uofp);
- wymogi dla osób prowadzących audyt wewnętrzny (art. 286 uofp).

Przepisy tej ustawy definiują audyt wewnętrzny jako działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Przedstawiany jest jako przedłużenie funkcji zarządzania, skierowane na diagnozę sytuacji, działania profilaktyczne, oceniające i usprawniające (Chojna-Duch, 2010: 53). Ocena funkcjonowania jednostki w ramach audytu wewnętrznego odbywa się z wykorzystaniem wskaźników legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, przejrzystości i jawności. Kryteria kontroli mogą być ograniczone ze względu na jej obszar i przedmiot. Inna interpretacja audytu wewnętrznego wskazuje, że audyt wywodzi się z kontroli, jednak pojęcie audytu jest szersze (Bartoszewicz, 2015: 81).

Audyt wewnętrzny stanowi zatem narzędzie nowoczesnego zarządzania w sektorze publicznym. W naukach o zarządzaniu jest on wskazywany jako nowoczesny instrument zarządzania, mający na celu usprawnienie działania jednostek. Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (dalej Standardy IIA) określają zasady organizacji audytu w jednostkach sektora finansów publicznych. Przepisy uofp regulują zadania audytora wewnętrznego oraz kierownika jednostki sektora finansów publicznych i wskazują na obowiązek stosowania standardów audytu wewnętrznego dla jed-

nostek sektora finansów publicznych określonych przez Ministra Rozwoju i Finansów w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2016 r., poz. 28). Zgodnie ze Standardami IIA audyt wewnętrzny przysparza wartości organizacji (i jej interesariuszom), a także dostarcza obiektywnego zapewnienia, że organizacja działa prawidłowo oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności pracy. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w zakresie funkcjonujących mechanizmów kontrolnych poprzez ich ocenę.

W kontekście przedstawionych uwarunkowań istotnym problemem badawczym wydaje się ocena znaczenia standardów w organizacji audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

Głównym celem artykułu jest ocena stosowania Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego w procesie organizacji i czynnościach audytowych w jednostkach sektora finansów publicznych. W związku z powyższym weryfikowana była hipoteza badawcza zakładająca, że audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego prowadzony był na podstawie Międzynarodowych standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego IIA, zawierających niezbędne wymagania dla organizacji audytu, a także ważne wskazówki dla audytorów.

Opracowanie zrealizowane zostało przy wykorzystaniu kilku metod badawczych. Wśród nich wymienić można analizę porównawczo-opisową krajowych aktów prawnych i standardów oraz literatury przedmiotu, a także metody syntezy i dedukcji. Ocena wdrażania zasad Standardów IIA przeprowadzona została na podstawie wyników raportów¹ sporządzanych przez ministra ds. finansów publicznych. Dane w tym zakresie uzupełnione zostały o wyniki badań ankietowych² przeprowadzonych w wybranej grupie jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Do analizy wykorzystana została literatura przedmiotu, raporty oraz wyniki dotychczas publikowanych badań w obszarze organizacji audytu wewnętrznego.

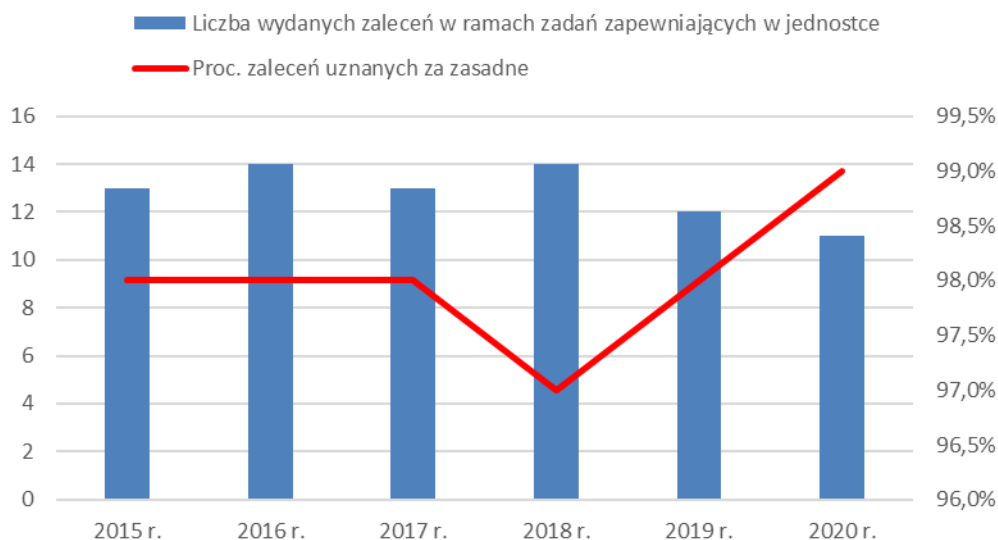
1 Raportów benchmarkingu audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych za lata 2015–2020 sporządzanych na podstawie *Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego* przez jednostki sektora finansów publicznych.

2 Badania ankietowe przeprowadzone zostały w formie interaktywnej – ankieta została udostępniona jednostkom samorządu terytorialnego w okresie od 22 lipca do 22 sierpnia 2019 roku. Celem przeprowadzenia badań ankietowych było pozyskanie podstawowych informacji na temat zastosowania Standardów IIA w organizacji audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego. Ankiety wypełniły 1964 z 2807 jednostek samorządu terytorialnego (70%). Respondenci przedstawili dane i informacje według stanu na 30 czerwca 2019 roku.

2. Standardy audytu wewnętrznego w organizacji i czynnościach audytowych w jednostkach sektora finansów publicznych

Przepisy prawa – uofp i Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2018 r., poz. 506 – dalej rozporządzenie w sprawie audytu wewnętrznego) – oraz Standardy audytu wewnętrznego obowiązujące w jednostkach sektora finansów publicznych nakładają na kierowników jednostek oraz audytorów wewnętrznych określone obowiązki. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i metodyczne podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i zarządzania organizacją (Ciak, Voss, 2017: 235–254).

Wartością dodaną w organizacji jest liczba wydanych zaleceń poaudytowych w wyniku przeprowadzonych zadań zapewniających oraz zaleceń uznanych za zasadne, czyli przyczyniających się do jej usprawnienia. Przeciętna liczba wydanych zaleceń poaudytowych w ramach zadań zapewniających w jednostce sektora finansów publicznych wynosiła od 11 do 14. W jednostkach sektora finansów publicznych wskaźnik zaleceń poaudytowych uznanych za zasadne był wysoki – wynosił od 97 do 99% (rysunek 1).



Rysunek 1. Przeciętna liczba wydanych zaleceń w ramach zadań zapewniających w jednostce sektora finansów publicznych oraz procent zaleceń uznanych za zasadne

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów benchmarkingu audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych za lata 2015–2020

Definicje audytu wewnętrznego zawarte są w trzech regulacjach: uofp, Komunikacie Ministra Finansów z 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych oraz w Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Historia Standardów IIA sięga roku 1947, kiedy to wydany został „Zakres obowiązków audytu wewnętrznego”. W 1978 roku opublikowano Standardy profesjonalnej praktyki audytu, znane audytorom jako „czerwona księga”. W związku ze zmieniającymi się zasadami gospodarki finansami publicznymi równocześnie następowała ich aktualizacja. Główna zmiana Standardów IIA nastąpiła w 2004 roku. Pozwoliła ona audytorom pełnić również funkcję doradczą. Standardy IIA są regularnie aktualizowane, tak aby odpowiadały na bieżące potrzeby zarówno organizacji, jak i samych audytorów. Również w 2009 roku została wydana poprawka, która wprowadziła istotne zmiany poprzez zamianę słów „audytor wewnętrzny powinien” na „audytor wewnętrzny jest zobowiązany” (Goryszewski, Kotowska, 2012: 76–77). Aktualna wersja Standardów IIA zawiera tzw. standardy atrybutów, działania i wdrażania. Standardy atrybutów i działania dotyczą wszystkich usług, standardy wdrażania odnoszą się zaś do dodatkowych rodzajów zadań. Standardy atrybutów określają cechy charakteryzujące przedsiębiorstwo oraz cechy osób wykonujących działania audytu wewnętrznego. Standardy działania określają charakter działań audytu wewnętrznego i kryteria służące ich ocenie. W związku z tym, iż audytorzy wewnętrznymi bardzo często wykonują pracę związaną z doradztwem, standardy wdrażania podzielone zostały na standardy dotyczące działań zapewniających i doradczych. Standardy zostały sklasyfikowane i ponumerowane według poszczególnych serii. Standardy atrybutów należą do serii 1000, a działania w serii 2000, oznaczone literą A – do działań zapewniających, a C – do działań doradczych. Następne punkty opisują szczegółowo poszczególne standardy. Aktualnie obowiązujące Standardy IIA ukazują znaczny postęp w stosunku do poprzednich wersji. Kończą się słownikiem terminów. Zawierają niezbędne wymagania i ważne wskazówki dla audytorów (Moeller, 2011: 244–259). Zgodnie z art. 273 ust. 2 uofp audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, jest zobowiązany do kierowania się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych określonych w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r.

Celem Standardów IIA jest:

- dostarczenie wskazówek, jak przestrzegać obowiązkowych elementów Międzynarodowych ramowych zasad praktyki zawodowej;
- wyznaczenie ramowych zasad wykonywania i upowszechniania usług audytu wewnętrznego, przysparzających organizacji wartości dodanej;
- stworzenie podstaw do oceny działalności audytu wewnętrznego;
- przyczynienie się do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji.
- Standardy IIA są zestawem obowiązkowych zasad, składającym się:

- ze stwierdzeń określających podstawowe wymogi wobec praktyki zawodowej audytu wewnętrznego i oceny skuteczności działań; wymogi te stosowane są na całym świecie, na poziomie organizacyjnym i indywidualnym;
- z interpretacji wyjaśniających terminy lub pojęcia użyte w Standardach IIA.

Szczegółowy sposób i tryb prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie delegacji art. 285 uofp określił Minister Finansów w rozporządzeniu w sprawie audytu wewnętrznego, którego treść jest zgodna ze Standardami IIA. W rozporządzeniu tym, a także w Standardach IIA uregulowane zostały następujące zagadnienia związane z organizacją i czynnościami audytowymi:

- zasady sporządzania i elementy planu audytu oraz sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego;
- planowanie i realizacja zadań audytowych oraz informowanie o ich wynikach;
- sporządzanie dokumentacji z czynności audytowych, ich wzory;
- wykonywanie czynności sprawdzających i doradczych.

3. Ocena znaczenia standardów audytu wewnętrznego w procesie sprawności i efektywności czynności audytowych w jednostkach samorządu terytorialnego – wyniki badań ankietowych

Standardy audytu wewnętrznego nakładają na kierownika jednostki oraz audytora wewnętrznego określone obowiązki, przypisują im konkretne zadania. Obowiązki nałożone na kierownika jednostki są następujące:

- zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego;
- zapewnienie organizacyjnej odrębności audytu;
- zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego;
- zorganizowanie bezpośredniej podległości audytu pod kierownika jednostki;
- współdziałanie z audytorem/usługodawcą w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian;
- określanie priorytetów do planu audytu;
- zatwierdzanie (podpisywanie) planu audytu;
- udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego;
- gromadzenie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego;
- gromadzenie sprawozdań z zadań zapewniających;
- gromadzenie informacji od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń;

- gromadzenie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń;
- podejmowanie decyzji o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji;
- gromadzenie wyników czynności sprawdzających;
- wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych i uzgadnianie ich celu i zakresu audytu z usługodawcą.

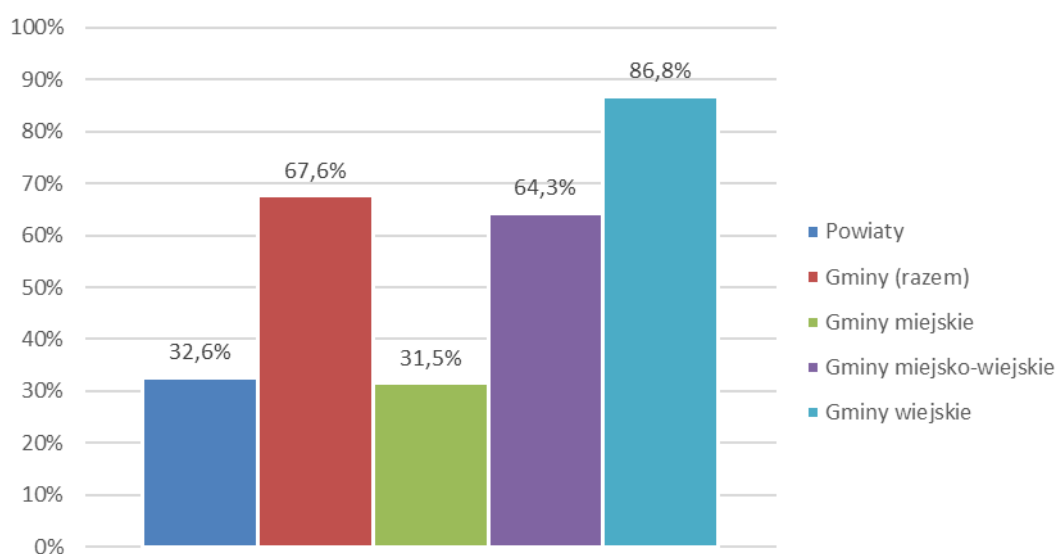
Oceny przestrzegania zasad Standardów IIA w procesie organizacji i wykonywania czynności audytowych w jednostkach samorządu terytorialnego dokonano na podstawie wyników badań ankietowych³. Wyniki te stanowią istotne uzupełnienie dotychczasowej luki informacyjnej w zakresie audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, ponieważ jednostki nie są zobligowane do składania raportów dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego do Ministerstwa Finansów (Komunikat nr 4 Ministra Finansów z dnia 1 września 2016 r.).

Wyniki badań ankietowych w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego szczebla lokalnego (gminy) wykazały, iż audyt wykonywany był zgodnie z przepisami prawa, przyjęte rozwiązania gwarantowały audytorom niezależność działań. W większości przypadków plany audytu wewnętrznego i sprawozdania z ich realizacji były sporządzane terminowo i zgodnie z przepisami. Pozytywnie należy także ocenić procedury przygotowania, przeprowadzania i dokumentowania zadań audytowych zawarte w wewnętrznych regulacjach.

Badania wykazały, że coraz bardziej powszechne jest zatrudnianie usługodawcy zewnętrznego (30% jednostek wprowadziło takie rozwiązanie) zamiast utrzymywania w strukturach jednostki audytora wewnętrznego (rysunek 2). Zjawisko to należy ocenić negatywnie, gdyż wpływa na efektywność audytu. Wyniki analizy wskazują, iż w przypadku zlecenia usług audytowych zewnętrznym podmiotom średnia liczba wykonywanych przez nie zadań była niższa w stosunku do liczby zadań przeprowadzanych przez audytorów zatrudnionych w jednostce. Największy odsetek usługodawców występował w gminach wiejskich, a najmniejszy w gminach miejskich. Usługodawcy mogą prowadzić audyt wewnętrzny jedynie w przypadku, gdy ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 mln zł (zgodnie z art. 278 ust. 3 uofp). Wymiar zatrudnienia audytorów wewnętrznych w komórce audytu wewnętrznego jest jednym z czynników wpływających na właściwą i efektywną realizację funkcji audytu wewnętrznego. Usługodawcą prowadzącym audyt wewnętrzny może być osoba fizyczna spełniająca warunki określone w przepisach art. 286 uofp, osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spełniająca warunki określone w wyżej wymienionych artykułach uofp, a także spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, któ-

³ Badania ankietowe zostały przeprowadzone w 2019 roku w grupie 1964 z 2807 jednostek samorządu terytorialnego (70%).

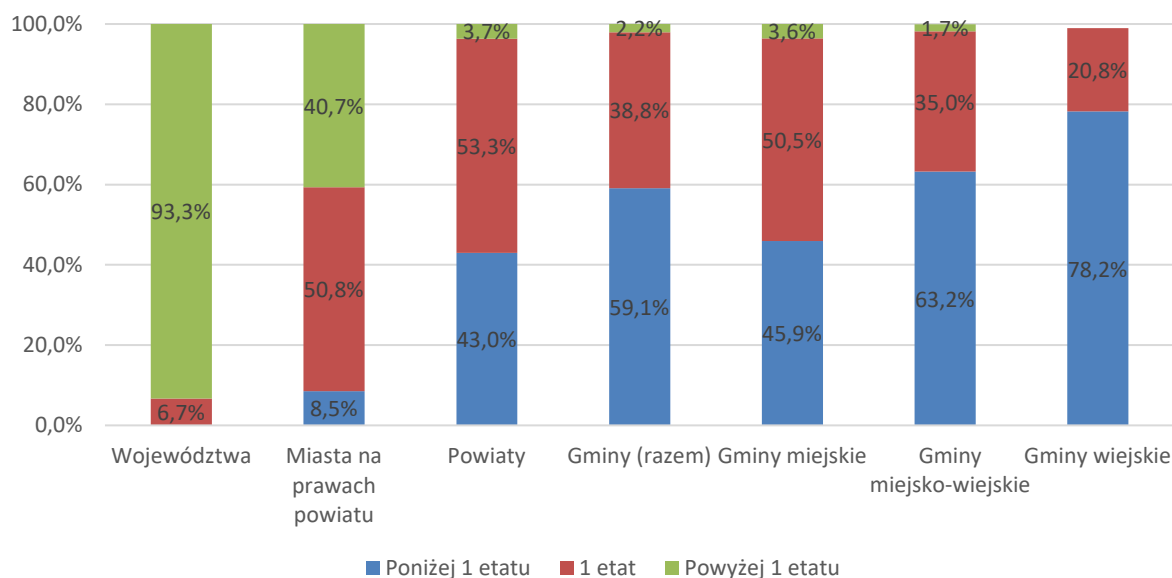
ra zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w tych przepisach. Umowa zawarta przez jednostkę sektora finansów publicznych z usługodawcą na okres co najmniej roku powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami uofp. W umowie należy także określić sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi do celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem (art. 279 uofp).



Rysunek 2. Zadania audytu wykonywane usługowo (proc. wskazań)

Źródło: wyniki badań ankietowych

W mniej niż połowie ankietowanych jednostek samorządu terytorialnego (42%) audyt wewnętrzny prowadzony był przez audytorów zatrudnionych na podstawie umowy o pracę. Największa liczba etatów (audytorów wewnętrznych i osób na stanowiskach pomocniczych) występowała w dużych jednostkach, na przykład w urzędach miast na prawach powiatu. W przypadku gmin miejskich (79%) i gmin miejsko-wiejskich (63,2%) audytorzy zatrudnieni byli na podstawie umowy o pracę. Uwzględniając wyłącznie poziom etatów audytorów wewnętrznych, można zaobserwować, że najmniejszy wymiar etatów występuje najczęściej w gminach wiejskich, a najwyższy w województwach i miastach na prawach powiatu (rysunek 3). Niemal wszystkie urzędy marszałkowskie zatrudniają więcej niż jednego audytora wewnętrznego. W przypadku miast na prawach powiatu ponad 90% jednostek zatrudnia jednego lub więcej audytorów. W pozostałych rodzajach jednostek zatrudnienie audytorów na poziomie przekraczającym jeden etat było rzadkością i występowało w mniej niż 4% przypadków.



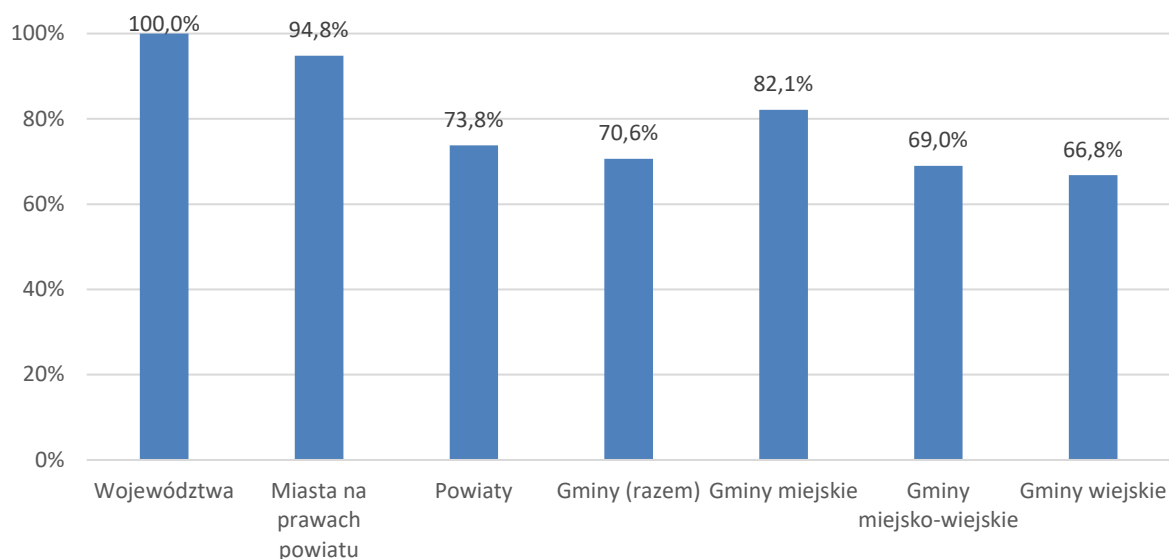
Rysunek 3. Zatrudnienie w komórce audytu (proc. wskazań)

Źródło: wyniki badań ankietowych

Wyniki badań ankietowych (rysunek 4) wykazały, że zdecydowana większość respondentów (ponad 90%) potwierdziła spełnianie obowiązków w zakresie organizacji audytu wyszczególnionych w Standardach IIA. Dużo więcej negatywnych odpowiedzi pojawiło się w przypadku stosowania przez audytora wewnętrznego (i usługodawcę) Standardów IIA w zakresie:

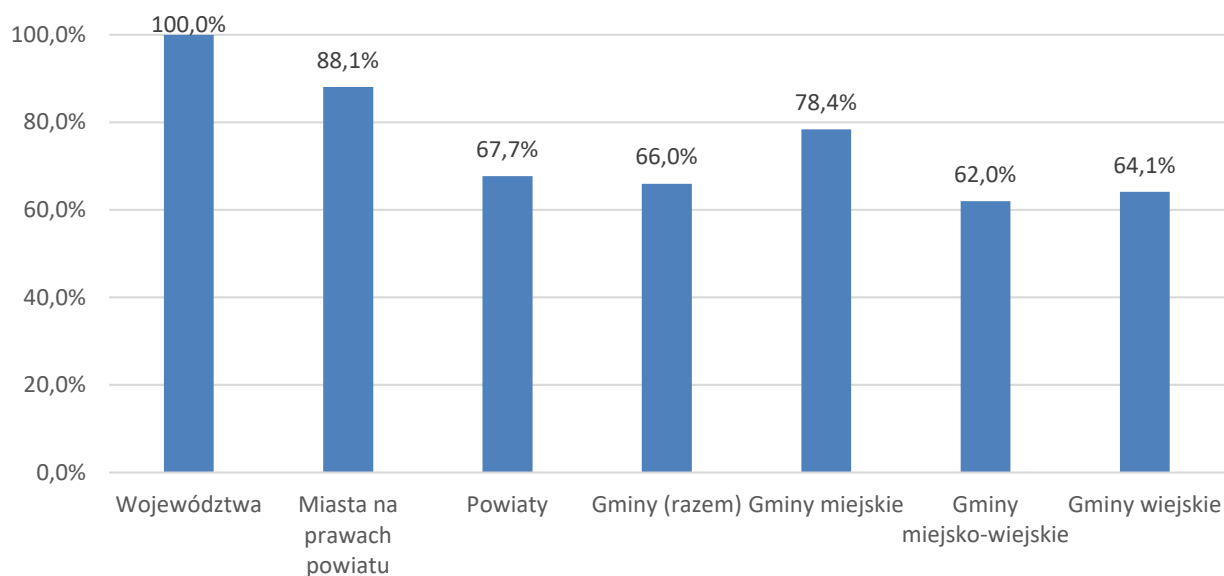
- opracowania karty audytu;
- opracowania procedur prowadzenia audytu wewnętrznego;
- opracowania programu zapewnienia i poprawy jakości;
- przeprowadzania samooceny (za ostatni rok);
- przeprowadzania oceny zewnętrznej w przeciągu ostatnich 5 lat.

Zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego to także opracowanie procedur audytu wewnętrznego. Zgodnie z art. 282 ust. 1 uofp obowiązek zapewnienia takich warunków spoczywa na kierowniku jednostki. Artykuł 276 uofp stanowi ponadto, że w jednostce samorządu terytorialnego zadania przypisane kierownikowi jednostki wykonują: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Zadania jednostek samorządu terytorialnego w zakresie opracowania procedur prowadzenia audytu wewnętrznego w ankietowanych jednostkach były w większości prawidłowo realizowane (rysunek 5). Wymóg ten wykonany został przez wszystkie samorządy województwa (100%), natomiast przez samorząd lokalnych w różnym zakresie (miasta na prawach powiatu – 88,1%, gminy – 66%).



Rysunek 4. Opracowanie karty audytu (proc. wskazań)

Źródło: wyniki badań ankietowych

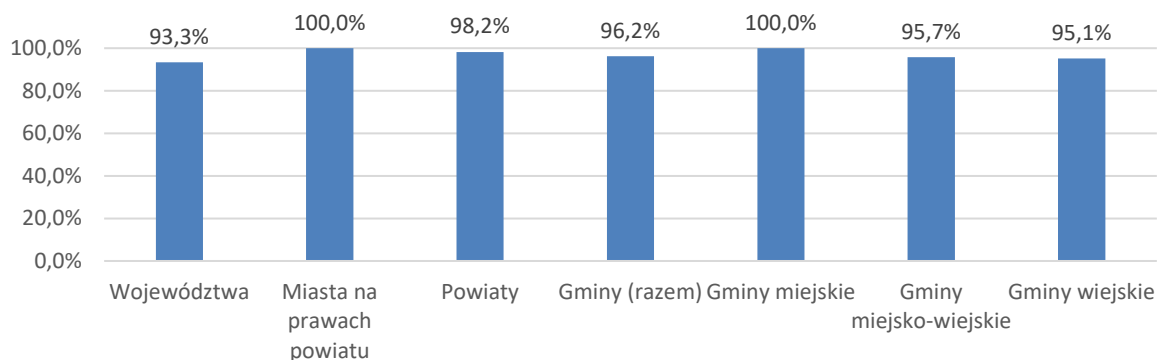


Rysunek 5. Opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego (proc. wskazań)

Źródło: wyniki badań ankietowych

Zgodnie z art. 283 ust. 3 uofp plan audytu przygotowywany jest przez audytora/usługodawcę w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Rozporządzenie w sprawie audytu wewnętrznego oraz Standardy IIA wskazują w § 9 ust. 2, że plan ten podpisywany jest przez osoby pełniące te funkcje. Ponadto § 10 rozporządzenia w sprawie audytu wewnętrznego stanowi, że zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy audytorem i kierownikiem jednostki. Wyniki badań ankietowych potwierdziły,

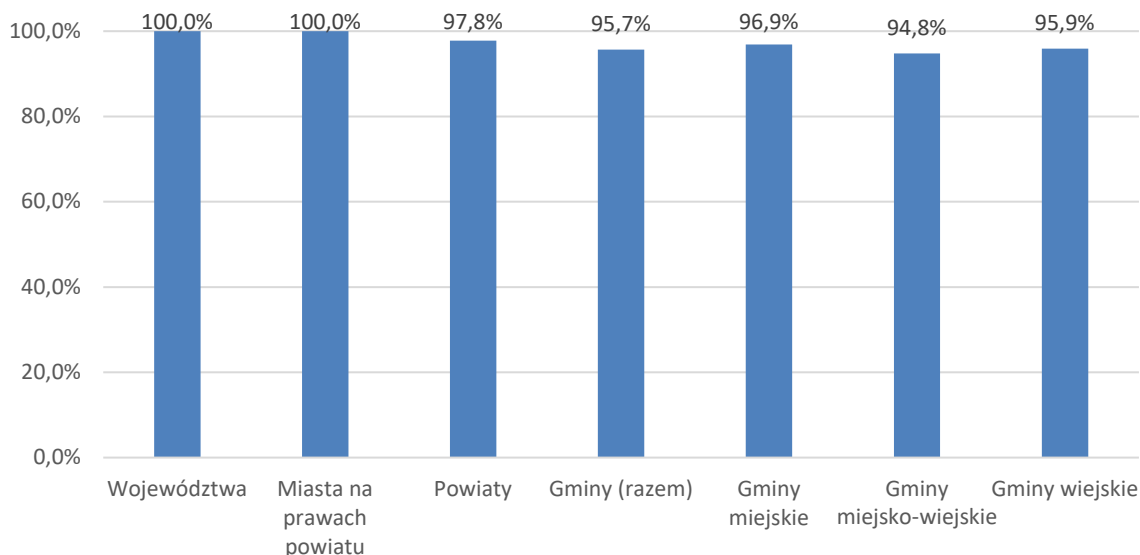
że kierownicy poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego współdziałali z audytorem/usługodawcą w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian (rysunek 6).



Rysunek 6. Udział kierownika w opracowywaniu rocznego planu audytu i w jego zmianach (proc. wskazań)

Źródło: wyniki badań ankietowych

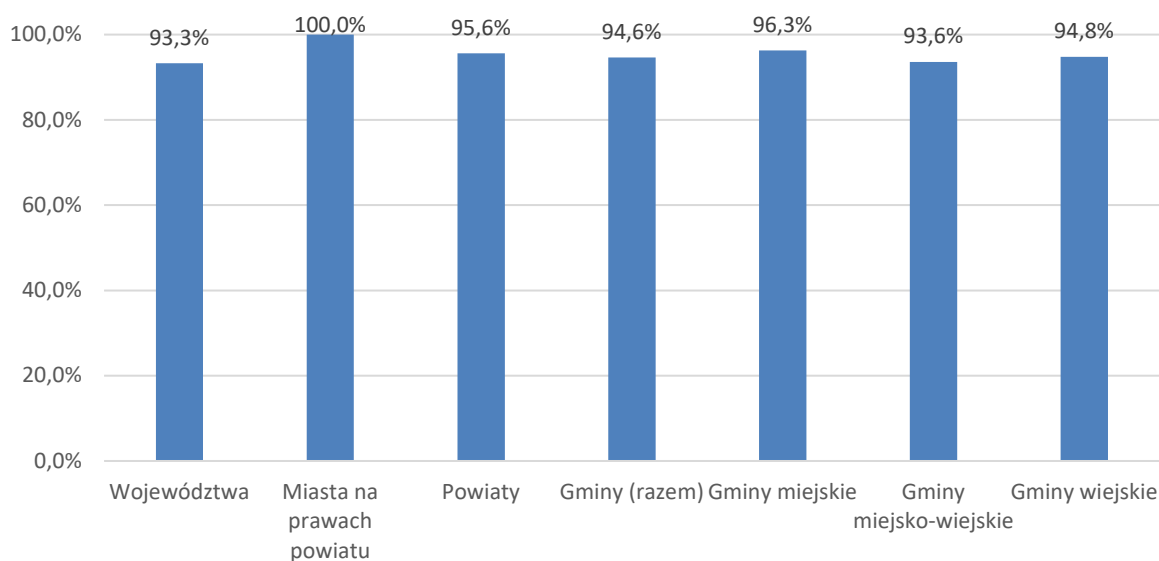
Zgodnie z § 19 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu wewnętrznego, a także ze Standardami IIA audytor przekazuje audytowanemu i kierownikowi jednostki sprawozdanie z zadania. Wyniki badań ankietowych wykazały, że zdecydowana większość (ponad 94%) kierowników jednostek otrzymywała sprawozdania z zadań zapewniających, a także wyniki czynności sprawdzających (rysunek 7).



Rysunek 7. Przedstawianie wyników czynności sprawdzających (proc. wskazań)

Źródło: wyniki badań ankietowych

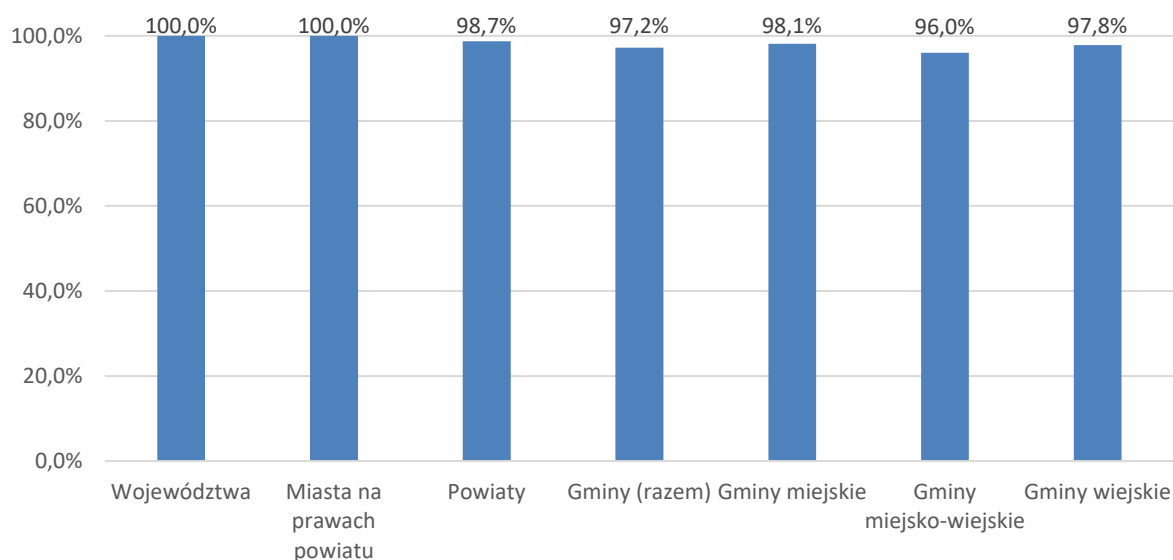
Stosownie do postanowień Standardów IIA audytor wewnętrzny może wykonywać czynności doradcze służące wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, na jego wniosek lub z własnej inicjatywy. Cel i zakres czynności doradczych audytor wewnętrzny uzgadnia z kierownikiem jednostki. Audytor wewnętrzny powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką i informuje o tym kierownika jednostki. Ankietowani wskazywali (rysunek 8), że wnioskowali o czynności doradcze, na przykład w województwach 93,3% wskazań, w miastach na prawach powiatu 100%, w powiatach 95,4% i w gminach 94,6%.



Rysunek 8. Wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych oraz uzgadnianie ich celu i zakresu (proc. wskazań)

Źródło: wyniki badań ankietowych

Zgodnie ze Standardami IIA audytowany ustala sposób i termin realizacji zaleceń oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń, powiadamiając o tym na piśmie audytora i kierownika jednostki. Zdecydowana większość ankietowanych potwierdziła (rysunek 9), że kierownik jednostki otrzymywał informacje o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za ich realizację (w przypadku gdy sformułowano zalecenia).



Rysunek 9. Otrzymywanie przez kierownika jednostki informacji o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń (proc. wskazań)

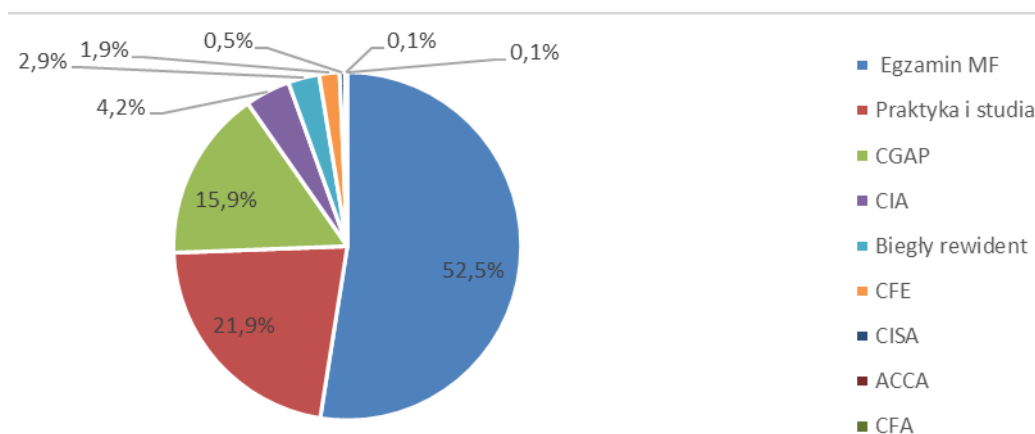
Źródło: wyniki badań ankietowych

Wymogi, które musi spełniać audytor wewnętrzny, określa art. 286 uofp. Audytorem wewnętrznym może być osoba, która:

- 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;
- ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- ma wyższe wykształcenie;
- ma następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - 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
 - złożyła w latach 2003–2006 z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
 - ma uprawnienia biegłego rewidenta, lub

- ma 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 przepisami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Wyniki badań ankietowych potwierdziły (rysunek 10), że zdecydowana większość audytorów (52,5%) złożyła w latach 2003–2006 z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów.



Rysunek 10. Rodzaje uprawnień kwalifikujących do prowadzenia audytu wewnętrznego posiadane przez audytorów wewnętrznych w jednostkach samorządu terytorialnego (proc. wskazań)

Źródło: wyniki badań ankietowych

4. Podsumowanie

W ciągu dziesięciu lat funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskiej administracji jego rola ulegała modyfikacjom, stawała się coraz bardziej zbliżona do wymogów zamieszczonych w Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu. Postawiona na wstępie hipoteza badawcza została pozytywnie zweryfikowana. Wyniki badań potwierdziły, że audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego zorganizowany został i funkcjonował na podstawie obowiązujących Standardów IIA, ukierunkowany był na wspieranie kierownictwa w realizacji zaplanowanych celów poprzez systematyczną i bieżącą ocenę kontroli zarządczej, a także czynności doradcze. Wyniki badań ankietowych potwierdziły, że rola i znaczenie audytu jako wartości dodanej były coraz istotniejsze w działalności jednostki samorządu terytorialnego. Mając na uwadze

ukierunkowanie działań administracji samorządowej na realizację zaplanowanych celów, za priorytetowe działania należy uznać wdrażanie usprawnień przyczyniających się do zwiększenia skuteczności oraz efektywności funkcji audytu. W związku z przyjętymi Standardami IIA audytor wewnętrzny odgrywa ważną rolę w podnoszeniu jakości, sprawności i efektywności działalności jednostek sektora finansów publicznych. Warto jednak podkreślić, że istotnym warunkiem realizacji tak ustawowo określonego wpływu audytora wewnętrznego na funkcjonowanie jednostki jest posiadanie przez niego nie tylko wysokich kwalifikacji i umiejętności merytorycznych, ale także określonych predyspozycji psychologicznych i osobowościowych. Wymogi w zakresie ciągłego podnoszenia kwalifikacji zawodowych audytora wewnętrznego także zostały określone w Standardach IIA.

Bibliografia

- Bartoszewicz A. (2015), *Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 390, s. 36–44.
- Chojna-Duch E. (2010), *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa”, nr 1, s. 47–63.
- Ciak J.M., Voss G. (2017), *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym – wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, nr 104, s. 235–254.
- Goryszewski R., Kotowska E. (2012), *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, „Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego”, t. 22, nr 1, s. 168–173.
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2016 r., poz. 28).
- Komunikat nr 4 Ministra Finansów z dnia 1 września 2016 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego. Załącznik „Informacja o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego” (Dz.U. Min. Fin. z 2016 r., poz. 67).
- Moeller R. (2011), *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 305 z późn. zm.).

International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing – Remarks on Implementing Them in Local Government Units



Abstract:

The aim of the article is an attempt to assess the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing in the process of organisation and audit activities in the entities from the public finance sector. The analysis was conducted based on a selected group of standards that are particularly significant in the process of efficiency and effectiveness of audit activities due to the limited text

of this article. The introduced Standards define the framework rules of performing and promoting a broad scope of internal audit services adding value to an organisation. Moreover, the purpose of the Standards is to create the basis for the assessment of internal audit activities, thence the facilitation of the processes and operating activities of an organisation. Internal audit is one of the key elements necessary for the proper management of an organisation, including a public finance sector unit. In line with the definition of The Institute of Internal Auditors (IIA), internal auditing is an independent, consulting and verifying activity designed to improve organization's operations and to add value to it. Internal audit supports an organisation in achieving its goals through a systematic and methodical approach to the assessment and improvement of the processes of risk and organisation management as well as control.

Keywords: audit, auditing standards, local government unit

JEL: H41, H11, G30

| | |
|---|--|
|  | <p>© by the author, licensee Lodz University – Lodz University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)</p> <p>Received: 2021-05-17; verified: 2021-11-05. Accepted: 2022-01-17</p> |
|  | <p>This journal adheres to the COPE's Core Practices https://publicationethics.org/core-practices</p> |