

**Joanna Przybylska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

---

## OCENA JAKOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

---

**Streszczenie:** Zakres i złożoność zadań stawianych przed audytem wewnętrznym wymaga ciągłego poszerzania wiedzy na jego temat, a także weryfikowania jakości usług audytowych. W trosce o jakość audytu wewnętrznego opracowuje się od lat standardy audytu wewnętrznego, których znajomość i przestrzeganie ma zapewnić należyte wykonywanie zadań przez audytorów wewnętrznych. W artykule zaprezentowano wytyczne w zakresie oceny jakości audytu wewnętrznego zawarte w Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, szczególnie program zapewniania i poprawy jakości audytu wewnętrznego, oraz podjęto próbę określenia zasad i minimalnego zakresu tej oceny.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, sektor finansów publicznych, jakość audytu.

### 1. Wstęp

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego został nałożony na jednostki sektora finansów publicznych 1 stycznia 2002 r. Od tego czasu trwa proces przekształcania i wzmacniania funkcji audytu wewnętrznego w tym sektorze. Kolejne zmiany przepisów prawnych dotyczących funkcjonowania sektora finansów publicznych w Polsce objęły swoim zakresem także organizację i zasady działania audytu wewnętrznego. Ostatnie zmiany w tym zakresie, wprowadzone ustawą o finansach publicznych z 2009 r. [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r....], stanowią ważny krok w kierunku udoskonalenia instytucji audytu wewnętrznego w Polsce.

Zakres i złożoność zadań stawianych przed audytem wewnętrznym – do których zaliczyć należy przede wszystkim wspieranie kierownictwa w zarządzaniu jednostką, ocenę systemu kontroli zarządczej, ocenę sprawozdań finansowych i sprawozdań wykonania budżetu – wymaga ciągłego poszerzania wiedzy na jego temat, a także weryfikowania jakości usług audytowych. W trosce o jakość audytu wewnętrznego opracowuje się od lat standardy audytu wewnętrznego, których znajomość i przestrzeganie ma zapewnić należyte wykonywanie zadań przez audytorów wewnętrznych.

Celem artykułu jest przedstawienie wytycznych odnoszących się do oceny jakości audytu wewnętrznego zawartych w Międzynarodowych Standardach Profesjo-

nalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego [Komunikat nr 8 Ministra Finansów 2010] oraz określenie zasad i minimalnego, zdaniem autorki, zakresu tej oceny. Uregulowania i wytyczne dotyczące omawianego w artykule zagadnienia przedstawione zostaną według stanu na dzień 1 stycznia 2011 r.

## **2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce**

Według stanu na dzień 1 stycznia 2011 r. do prowadzenia audytu wewnętrznego zobligowane są dwie grupy podmiotów. Do pierwszej z nich ustawodawca zaliczył największe jednostki sektora finansów publicznych, wyliczone enumeratywnie w ustawie, tj. Kancelarię Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy wojewódzkie, izby celne, izby skarbowe, Zakład Ubezpieczeń Społecznych i Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego oraz zarządzane przez nie fundusze, Narodowy Fundusz Zdrowia.

Drugą grupę stanowią jednostki sektora finansów publicznych, które gospodarują środkami publicznymi w wysokości ponad 40 milionów złotych. W ustawie wymieniono przede wszystkim: państwowe jednostki budżetowe, uczelnie publiczne, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, agencje wykonawcze, państwowe fundusze celowe oraz jednostki samorządu terytorialnego. Audyt wewnętrzny może być także prowadzony w pozostałych jednostkach należących do sektora finansów publicznych, w przypadku gdy decyzję o jego zorganizowaniu i prowadzeniu podejmie kierownik jednostki [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ..., art. 274].

Do najważniejszych zadań stawianych przed audytem wewnętrznym zalicza się wspieranie kierownictwa w zarządzaniu jednostką, prowadzącym do sprawnego i efektywnego realizowania założonych celów i zadań, ocenę sprawozdań finansowych i sprawozdań wykonania budżetu. Od 2010 r. ustawodawca szczególną rolę przypisał audytowi wewnętrznemu w zakresie systematycznej oceny kontroli zarządczej. Ocena ta ma dotyczyć szczególnie adekwatności, skuteczności i efektywności tej kontroli w jednostce [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ..., art. 272 ust. 1]. Przez kontrolę zarządczą należy przy tym rozumieć wszelkie kontrole, w tym kontrolę finansową, wdrożone w różnych obszarach jednostki, które mają umożliwić realizację założonych przez jednostkę celów. Zadania audytowe, podczas których audytor wewnętrzny dokonuje wyżej wspomnianej oceny, określa się mianem zadań zapewniających.

Oprócz zadań zapewniających, do zakresu przedmiotowego audytu wewnętrznego zalicza się również zadania (czynności) doradcze. Zadania doradcze mogą być zadaniami formalnymi (wśród których wyróżnia się zadania pilne i specjalne) oraz nieformalnymi (wszelkie porady, konsultacje udzielane przez audytora wewnętrznego). Charakter tych zadań jest bardzo zróżnicowany. Należy jednak pamiętać, że wszystkie standardy audytu wewnętrznego mają zastosowanie w odniesieniu do zadań zarówno zapewniających, jak i doradczych. Zasada ta dotyczy także obowiązku zapewniania i poprawy jakości audytu wewnętrznego.

### 3. Ocena jakości audytu wewnętrznego w świetle Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego

W Polsce, wzorem innych krajów, za obowiązujące w sektorze finansów publicznych uznano Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, opracowane przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA – The Institute of Internal Auditors) [Komunikat nr 8 Ministra Finansów 2010]<sup>1</sup>. Standardy te są zbiorem wytycznych w zakresie wykonywania zadań przez audytorów wewnętrznych, a zarazem stanowią kryterium oceny działalności audytu wewnętrznego. Standardy zostały podzielone na trzy grupy: (1) standardy atrybutów, definiujące w głównej mierze cechy, jakimi powinien charakteryzować się audytor wewnętrzny, (2) standardy działania, odnoszące się do metodyki audytu wewnętrznego oraz (3) standardy wdrożenia, będące uszczegółowieniem dwóch wcześniej wymienionych rodzajów standardów. W grupie standardów atrybutów znajduje się również standard odnoszący się bezpośrednio do kwestii zapewnienia jakości usług świadczonych przez audyt wewnętrzny.

Analizując zmiany treści standardów audytu wewnętrznego, można stwierdzić, że problematyka jakości usług audytu wewnętrznego nabiera coraz większego znaczenia. W przeszłości standardy zawierały tylko jeden standard odnoszący się do kwestii jakości, w którym stwierdzano, że zarządzający audytem wewnętrznym powinien wdrożyć odpowiedni program działań, którego celem będzie zapewnienie i poprawa jakości zarządzanej przez niego działalności audytu wewnętrznego. Przy czym opracowanie i wdrożenie takiego programu miało charakter fakultatywny i zależało od woli i świadomości zarządzającego audytem wewnętrznym [Międzynarodowe Standardy... 1998, standard 560; Marais 2004, s. 87].

W obecnie obowiązujących, poddanych rewizji i zmodyfikowanych standardach aż w siedmiu z nich precyzuje się działania, jakie muszą być podjęte przez zarządzającego audytem wewnętrznym, dotyczące jakości usług świadczonych przez audytorów wewnętrznych. W trosce o jakość audytu wewnętrznego standardy nakładają obowiązek opracowywania i realizowania „Programu zapewniania i poprawy jakości” (zwanego dalej programem), określając jednocześnie pewne wymagania, które program ten powinien spełnić. Zgodnie ze standardami każdy program jest instrumentem, który ma dostarczać racjonalne zapewnienie, że audyt wewnętrzny działa zgodnie z kodeksem etyki oraz kartą audytu, jego działania prowadzone są w sposób skuteczny i efektywny oraz postrzegane są jako działania przysparzające wartość dodaną jednostce, w której są one prowadzone. Osiągnięcie powyższych założeń wymaga, aby działania podejmowane w ramach programu zapewniania i poprawy jakości [Międzynarodowe Standardy... 2009, standardy 1300, 1310, 1311, 1312, 1320, 1330, 1340; Marais 2004, s. 88]:

---

<sup>1</sup> Treść standardów w oryginalnym brzmieniu można znaleźć na stronie internetowej Instytutu Auditorów Wewnętrznych [www.theiia.org](http://www.theiia.org). Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego w dalszej części artykułu zwane będą w skrócie standardami.

- obejmowały wszystkie działania audytu wewnętrznego (w tym usługi doradcze),
- monitorowały w sposób ciągły skuteczność działalności audytu wewnętrznego,
- dostarczały zapewnienia, że audyt wewnętrzny działa zgodnie ze standardami i kodeksem etyki,
- wspierały działalność audytu wewnętrznego w zakresie przysparzania wartości dodanej i poprawy funkcjonowania jednostki,
- obejmowały okresowe i bieżące oceny wewnętrzne oraz ocenę zewnętrzną, dokonywaną przez wykwalifikowaną osobę lub zespół spoza organizacji, których wyniki powinny być przedstawione organowi nadzorczemu (radzie) jednostki.

Za opracowanie, wdrożenie i stosowanie programu zapewniania i poprawy jakości odpowiedzialny jest zarządzający audytem wewnętrznym (kierownik komórki audytu wewnętrznego). W przypadku jednoosobowych stanowisk ds. audytu wewnętrznego obowiązek ten ciąży na audytorze wewnętrznym.

#### 4. Forma i zakres oceny jakości audytu wewnętrznego

##### a. Ocena wewnętrzna

Ocena wewnętrzna jest dokonywana przez pracownika zatrudnionego w jednostce, w której prowadzona jest oceniana działalność audytu wewnętrznego. W standardach audytu wewnętrznego wyróżnione zostały dwie grupy czynności podejmowanych w ramach oceny wewnętrznej: (1) ocena bieżąca oraz (2) przeglądy okresowe przeprowadzane w drodze samooceny (przez audytora wewnętrznego) lub przez osobę spoza komórki audytu wewnętrznego, będącą pracownikiem danej jednostki, która ma znajomość standardów oraz praktyki audytu wewnętrznego.

Do podstawowych narzędzi oceny bieżącej jakości audytu wewnętrznego zaliczyć należy m.in. [*Sample Quality...* 2009]:

- udokumentowane nadzorowanie wykonywania zadań audytowych,
- przegląd akt stałych i bieżących pod kątem ich kompletności oraz adekwatności w stosunku do ustaleń audytu,
- listy sprawdzające, czy postępowanie audytowe zostało przeprowadzone zgodnie z obowiązującymi procedurami,
- analizę wykonania planu audytu, ustalenie przyczyn niezrealizowania zadań ujętych w planie,
- zatwierdzanie przez kierownika komórki audytu wewnętrznego sprawozdania z audytu.

Drugim rodzajem ocen wyróżnianych w ramach oceny wewnętrznej są okresowe oceny jakości. W trakcie dokonywania tych ocen sprawdza się zgodność działalności audytu wewnętrznego z przepisami prawnymi, kartą audytu, standardami i kodeksem etyki. Postuluje się również, aby sprawdzana była skuteczność oraz efektywność działań podejmowanych przez audytorów wewnętrznych. W praktyce jednak podejmuje się weryfikowanie skuteczności, natomiast efektywność audytu wewnętrznego nie jest w zasadzie sprawdzana. Wydaje się, że taki stan rzeczy związany jest z dużym stopniem skomplikowania pomiaru efektywności poszczególnych

działań podejmowanych przez audytorów wewnętrznych, często z koniecznością zastosowania modeli ekonometrycznych oraz brakiem rozpropagowania wiedzy na temat narzędzi i metod jej pomiaru<sup>2</sup>.

Wśród narzędzi, które proponuje się wykorzystywać w ramach okresowych ocen jakości, najczęściej wymienia się [*Sample Quality...* 2009]:

- coroczną samoocenę,
- badania satysfakcji odbiorców usług audytowych,
- okresowe oceny dokumentacji audytowej pod kątem zgodności z przyjętymi procedurami i standardami,
- ocenę wskaźników wyników audytu wewnętrznego i porównanie ich z najlepszymi praktykami,
- sprawozdanie z działalności audytu przedstawiane kierownikowi jednostki.

W Polsce najbardziej rozpowszechnionym instrumentem oceny okresowej jest coroczna samoocena. W 2007 r. w celu ułatwienia przeprowadzenia samooceny Ministerstwo Finansów wydało w tym zakresie wytyczne. Wskazówki te stanowią zbiór zagadnień, które powinny zostać uwzględnione przez audytorów wewnętrznych przeprowadzających samoocenę. Zagadnienia te zostały przedstawione w formie pytań, pogrupowanych na trzy obszary tematyczne: (1) utworzenie komórki audytu wewnętrznego lub stanowiska do spraw audytu wewnętrznego, (2) zarządzanie komórką audytu wewnętrznego, (3) realizacja zadań audytu wewnętrznego [*Wytyczne...* 2007, s. 1-2]. Opracowane przez ministerstwo wytyczne nie mają mocy wiążącej, jednak stanowią pomocne narzędzie, które ułatwia przeprowadzenie samooceny, a szczególnie identyfikację obszarów, które wymagają podjęcia działań usprawniających. Zaproponowany zbiór pytań należy traktować jako podstawę, którą można modyfikować i uzupełniać, dostosowując go w ten sposób do specyfiki jednostki, w której prowadzona jest oceniana działalność audytu wewnętrznego.

Samoocenę przeprowadza kierownik komórki audytu wewnętrznego lub inna wyznaczona przez niego osoba, charakteryzująca się dużym doświadczeniem zawodowym w zakresie audytu wewnętrznego.

Ważnym krokiem w rozwoju i doskonaleniu systemu oceny audytu wewnętrznego jest podjęcie przez Ministerstwo Finansów próby opracowania i wprowadzenia benchmarkingu w zakresie funkcjonowania komórek audytu wewnętrznego/audytorów wewnętrznych. Każdy z audytorów, przypisując się do odpowiedniej grupy porównawczej, będzie mógł dokonać analizy swoich uwarunkowań organizacyjnych oraz wybranych wyników pracy. Instrument ten ma na celu umożliwienie audytorom wewnętrznym porównania własnych wyników na tle odpowiadającej mu grupy jednostek. Efektem takich działań ma być stopniowe podnoszenie wydajności i efektywności prowadzonego audytu [*Porównywanie organizacji...* 2011].

---

<sup>2</sup> Tematyka pomiaru efektywności audytu wewnętrznego jest szeroko poruszana w literaturze zagranicznej (por. m.in.: [Fernando, Abdel-Meguid, Elder 2010, s. 363-381; Dopuch i in. 2003, s. 47-77; Knechel, Rouse, Schelleman 2009, s. 1607-1638; Nagy, Cenker 2002, s. 130-137]), natomiast w Polsce kwestie te są jedynie sygnalizowane przez niektórych autorów, bez pogłębionych badań na ten temat.

W roku 2011 benchmarking będzie miał charakter pilotażowy. Podstawowym celem badania w tym okresie będzie zdefiniowanie i dobór odpowiednich wskaźników opisujących funkcjonowanie audytu wewnętrznego. Docelowo opracowane mają zostać dwa zestawy wskaźników: (1) wskaźniki, które służyć będą do dokonywania porównań, oraz (2) wskaźniki do tworzenia odpowiednich grup porównawczych. Wskaźniki zaproponowane przez Ministerstwo Finansów, które mają podlegać konsultacjom, zestawiono w tab. 1.

**Tabela 1.** Wskaźniki opisujące funkcjonowanie audytu wewnętrznego

Lp.	Wskaźnik	Sposób obliczania	
1	2	3	
Wskaźniki będące podstawą porównań			
1	Czas trwania zadania zapewniającego	Średni czas wykonania zadania zapewniającego (w roku sprawozdawczym) liczony w dniach kalendarzowych od powiadomienia o audycie do przekazania ostatecznego sprawozdania kierownikowi jednostki	
2	Pracochłonność zadań zapewniających	Średnia liczba osobodni przeznaczonych na zadanie zapewniające – wykonanie	
3	Wydajny czas audytu (1)	<i>licznik</i>	liczba wykorzystanych osobodni przeznaczonych na zadania audytowe i czynności sprawdzające w KAW
		<i>mianownik</i>	budżet czasu w osobodniach w KAW
4	Wydajny czas audytu (2)	<i>licznik</i>	liczba wykorzystanych osobodni przeznaczonych na zadania audytowe i czynności sprawdzające w KAW
		<i>mianownik</i>	budżet czasu w osobodniach w KAW z pominięciem nieobecności
5	Odsetek przyjętych zaleceń	<i>licznik</i>	liczba zaleceń przyjętych do realizacji w danym roku sprawozdawczym
		<i>mianownik</i>	łączna liczba zaleceń wydanych przez audytora wewnętrznego lub audytora usługodawcy w sprawozdaniach z zadań zapewniających w danym roku sprawozdawczym
6	Procedury zapewnienia jakości	Czy procedury komórki audytu wewnętrznego określają techniki zapewnienia i poprawy jakości audytu w odniesieniu do ocen wewnętrznych? TAK/NIE	
7	Stopień objęcia zadaniami zapewnianymi obszarów wysokiego ryzyka	<i>licznik</i>	liczba obszarów wysokiego ryzyka objętych zadaniami zapewniającymi w danym roku sprawozdawczym
		<i>mianownik</i>	liczba obszarów wysokiego ryzyka zidentyfikowanych przez audytora wewnętrznego lub audytora usługodawcy na etapie przygotowania planu audytu

1	2	3	
8	Cykl audytu	<i>licznik</i>	liczba wszystkich zidentyfikowanych obszarów ryzyka w jednostce
		<i>mianownik</i>	liczba obszarów ryzyka, w których przeprowadzono co najmniej jedno zadanie zapewniające w roku sprawozdawczym
9	Cykl audytu w obszarach wysokiego ryzyka	<i>licznik</i>	liczba wszystkich zidentyfikowanych obszarów wysokiego ryzyka w jednostce
		<i>mianownik</i>	liczba obszarów wysokiego ryzyka, w których przeprowadzono co najmniej jedno zadanie zapewniające w roku sprawozdawczym
10	Współczynnik ruchu kadr	<i>licznik</i>	suma zatrudnień w etatach oraz zwolnień w etatach w komórce audytu w całym roku sprawozdawczym
		<i>mianownik</i>	liczba etatów posiadanych przez komórkę audytu wewnętrznego na koniec roku sprawozdawczego
11	Kwalifikacje pracowników komórki audytu wewnętrznego	<i>licznik</i>	liczba osób z kwalifikacjami audytorskimi
		<i>mianownik</i>	liczba osób w komórce audytu wewnętrznego na koniec roku sprawozdawczego
12	Średnie doświadczenie w audycie wewnętrznym	<i>licznik</i>	suma lat doświadczenia audytorów wewnętrznych w komórce audytu wewnętrznego na koniec roku sprawozdawczego
		<i>mianownik</i>	liczba audytorów wewnętrznych w komórce audytu wewnętrznego na koniec roku sprawozdawczego
Wskaźniki służące definiowaniu grup porównawczych			
13	Wielkość jednostki – zatrudnienie	Liczba osób pracujących w jednostce ogółem	
14	Wielkość jednostki – wydatki (koszty)	W zależności od formy organizacyjno-prawnej jednostki: kwota wydatków lub kosztów	
15	Wielkość komórki audytu	Liczba etatów (audytorskich + pomocniczych)	
16	Zatrudnienie osób w komórce audytu wewnętrznego a wielkość jednostki mierzona zatrudnieniem	<i>licznik</i>	liczba pracowników jednostki ogółem
		<i>mianownik</i>	liczba zatrudnionych audytorów wewnętrznych i osób na stanowiskach pomocniczych na koniec roku
17	Wielkość jednostki (mierzona jej wydatkami) a zatrudnienie osób w komórce audytu wewnętrznego	<i>licznik</i>	kwota wydatków/kosztów jednostki z planu finansowego jednostki na dany rok sprawozdawczy
		<i>mianownik</i>	liczba zatrudnionych audytorów wewnętrznych i osób na stanowiskach pomocniczych na koniec roku

Legenda: KAW – komórka audytu wewnętrznego.

Źródło: [Porównywanie organizacji... 2011].

#### b. Ocena zewnętrzna

Oceny zewnętrzne audytu wewnętrznego muszą być przeprowadzane przynajmniej raz na pięć lat. Termin pięciu lat do przeprowadzenia oceny zewnętrznej rozpoczyna się w momencie formalnego przyjęcia standardów przez komórkę audytu wewnętrznego. Zgodnie z interpretacją Ministerstwa Finansów w polskim systemie audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych za datę graniczną należy przyjąć 26 czerwca 2006 r., kiedy to zaczął obowiązywać komunikat ministra finansów dotyczący przyjęcia Standardów IIA jako standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych [Komunikat nr 11 Ministra Finansów 2006]. Pierwsza ocena zewnętrzna powinna być zatem przeprowadzona do końca czerwca 2011 r.

Ocena zewnętrzna może być przeprowadzona w dwojaki sposób: (1) przez dokonanie pełnej oceny zewnętrznej przez wykwalifikowany i niezależny podmiot (zespół) zewnętrzny oraz (2) drogą samooceny z niezależnym (zewnętrznym) zatwierdzeniem przez wykwalifikowany i niezależny podmiot (zespół) zewnętrzny. Ocena ta powinna być przeprowadzana przez osobę (zespół), która jest niezależna od jednostki i u której nie występuje domniemany lub rzeczywisty konflikt interesów. Uważa się, że podmiot dokonujący oceny zewnętrznej jest niezależny, gdy brak jest jakichkolwiek powiązań organizacyjnych między nim a jednostką, w której prowadzony jest audyt wewnętrzny podlegający ocenie, oraz gdy podmiot oceniający nie podlega kontroli ze strony podmiotu ocenianego.

Ocena zewnętrzna powinna obejmować szeroki zakres zagadnień związanych z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego, w tym zwłaszcza: zgodność działań audytu wewnętrznego ze standardami, kodeksem etyki, kartą audytu, procedurami, przepisami prawa; prawidłowość i adekwatność narzędzi i technik wykorzystywanych przez audytorów wewnętrznych; włączenie audytu wewnętrznego w proces *governance* w jednostce; oczekiwania wobec audytu wewnętrznego wyrażane przez kierownictwo jednostki; ocenę, czy działalność audytu wewnętrznego przysparza wartość dodaną jednostce. Sprawozdanie zawierające wyniki oceny zewnętrznej powinno zostać przedstawione kierownictwu jednostki oraz organowi nadzorczemu [*Międzynarodowe Standardy... 2009, standardy 1320, 1330; Sample Quality... 2009*].

Warto dodać, że od wyników oceny zewnętrznej uzależniona jest możliwość stosowania przez audytorów wewnętrznych w sprawozdaniach ze swoich prac sformułowania „Przeprowadzono zgodnie ze Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego”. Zgodnie ze standardami używanie takiej formuły – które świadczyć ma o jak najwyższej jakości działań podejmowanych przez audyt wewnętrzny – jest możliwe tylko w przypadku, gdy wyniki programu zapewniania i poprawy jakości (a więc oceny zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne) potwierdzają ten stan [*Międzynarodowe Standardy... 2009, standard 1340*]. A zatem nie można stosować określonej wyżej formuły w jednostkach, w których ocena zewnętrzna nie została



jeszcze przeprowadzona lub wyniki tej oceny wykazały niezgodność ze standardami audytu wewnętrznego<sup>3</sup>.

## 5. Zakończenie

Mimo wieloletniego okresu obowiązywania standardów audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, problematyka zapewniania i podnoszenia jakości tej działalności odgrywa, zdaniem autorki, rolę drugoplanową. Obowiązek opracowywania i wdrażania programu w tym zakresie jest corocznie zaniewany przez wiele jednostek sektora finansów publicznych, o czym mogą świadczyć m.in. oceny prawidłowości wykonywania audytu wewnętrznego, dokonywane przez Ministerstwo Finansów. Do najczęściej występujących nieprawidłowości w zakresie opracowywania i wdrażania programu zaliczyć należy: (1) nieuwzględnienie w programie wszystkich rodzajów działań określonych w standardach, (2) opracowanie dokumentu, przy jednoczesnym braku wdrożenia odpowiednich działań w praktyce oraz (3) używanie sformułowania „Przeprowadzono zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego” niezgodnie z zasadami określonymi w standardach<sup>4</sup>.

Przeprowadzenie oceny działalności audytu wewnętrznego przewidzianej w ramach programu zapewniania i poprawy jakości tej działalności nie powinno być jedynie spełnieniem wymogów stawianych w standardach, ale przede wszystkim próbą odpowiedzi na następujące pytania:

- Czy audyt wewnętrzny funkcjonujący w danej jednostce jest prawidłowo zorganizowany?
- Czy opracowane zostały wszystkie niezbędne dokumenty związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego (m.in. stosowne zarządzenie, karta audytu, książka procedur)?
- Czy wyżej wymienione dokumenty są kompletne i zgodne z wymogami stawianymi w przepisach prawnych i standardach?
- Czy stosowana metoda analizy ryzyka jest odpowiednio dostosowana do specyfiki jednostki?
- Czy analiza ryzyka jest prawidłowo dokumentowana?

---

<sup>3</sup> Stanowisko takie potwierdza w swoich wypowiedziach Ministerstwo Finansów. Por. [*Kiedy można stosować formułę...* 2011; *Czy przeprowadzenie...* 2011].

<sup>4</sup> W 2009 r. w 7 z 17 (41%) jsfp poddanych ocenie oceniający pozytywnie ocenili przyjęty i stosowany przez audytorów wewnętrznych program zapewnienia i poprawy jakości. W 6 jsfp (35%) oceniający stwierdzili, że przyjęty i stosowany przez audytorów wewnętrznych program nie obejmował wszystkich rodzajów działań określonych w standardach, nie był stosowany w praktyce lub też audytorzy wewnętrzni niezgodnie z zasadami określonymi w standardach używali sformułowania „Przeprowadzono zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego”. W przypadku 4 jsfp (24%) program w ogóle nie został opracowany. Por. [*Sprawozdanie z weryfikacji...* 2010, s. 7].

- Czy dokonano prawidłowego doboru zadań audytowych do planu audytu?
- Czy audyt wewnętrzny działa w sposób niezależny i obiektywny?
- Czy przeprowadza się kalkulację kosztów funkcjonowania audytu wewnętrznego?

Należy pamiętać, że podstawowymi celami oceny jakości usług świadczonych przez audytorów wewnętrznych jest przysporzenie wartości dodanej i usprawnienie pracy audytu wewnętrznego. Dbałość o wysoką jakość działań podejmowanych przez audyt wewnętrzny przekłada się bezpośrednio na poprawę funkcjonowania jednostki, w której ten audyt jest prowadzony.

## Literatura

- Dopuch N., Gupta M., Simunic D.A., Stein M. T., *Production efficiency and the pricing of audit services*, „Contemporary Accounting Research” 2003 vol. 20, nr 1.
- Fernando G.D., Abdel-Meguid A.M., Elder R.J., *Audit quality attributes, client size and cost of equity capital*, „Review of Accounting and Finance” 2010 vol. 9, nr 4.
- Knechel W.R., Rouse P., Schelleman C., *A modified audit production framework: evaluating the relative efficiency of audit engagements*, „The Accounting Review” 2009 vol. 84, nr 5.
- Marais M., *Quality assurance in internal auditing. An analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA)*, „Meditari Accountancy Research” 2004 nr 2.
- Nagy A.L., Cenker W.J., *An assessment of the newly defined internal audit function*, „Managerial Auditing Journal” 2002 vol. 17, nr 3.
- Sample Quality Assurance Improvement Program*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs 2009, [www.theiia.org](http://www.theiia.org), 28.12.2010.

## Akty prawne

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.

## Inne źródła

- Czy przeprowadzenie oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego jest niezbędne?*, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl), dział „Najczęściej zadawane pytania”, dostęp w dniu 13.01.2011.
- Kiedy można stosować formułę „zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego?”*, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl), dział „Najczęściej zadawane pytania”, dostęp w dniu 13.01.2011.
- Komunikat nr 8 Ministra Finansów z 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, DzUrz Min. Fin. nr 5 poz. 24.
- Komunikat nr 11 Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, DzUrz Min. Fin. nr 7, poz. 56.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, wersja z 1998 roku, [www.theiia.org](http://www.theiia.org), dostęp w dniu 29.12.2010.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, wersja z 2009 roku, standardy 1300, 1310, 1311, 1312, 1320, 1330, 1340; [www.theiia.org](http://www.theiia.org), dostęp w dniu 29.12.2010.
- Sprawozdanie z weryfikacji i oceny prawidłowości wykonywania audytu wewnętrznego w 2009 roku, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 7, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl), dostęp w dniu 14.01.2011.

Strona internetowa Instytutu Audytorów Wewnętrznych, [www.theiia.org](http://www.theiia.org).

*Porównywanie organizacji i pracy komórek audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl), dostęp w dniu 14.01.2011.

*Wtyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, dokument elektroniczny, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl), dostęp w dniu 15.08.2007.

## QUALITY ASSESSMENT OF INTERNAL AUDIT IN THE UNITS OF PUBLIC SECTOR FINANCE

**Summary:** The range and the complexity of the internal audit tasks' require a continuous increase of knowledge in this area as well as systemic evaluation of internal audit's quality. The article presents the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing concerning quality control, especially quality assurance and improvement programme. The article is also an attempt to define basic principles and a minimal range of a quality control in the scope of internal audit function.