

Angelika Kaczmarczyk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

AUDYTOR WEWNĘTRZNY W ZNOWELIZOWANEJ USTAWIE O FINANSACH PUBLICZNYCH

Streszczenie: Obecne warunki ekonomiczne stawiają przed zarządzającymi coraz trudniejsze wyzwania. Aby zminimalizować zagrożenia oraz jak najbardziej efektywnie wykorzystać posiadane zasoby kierownicy jednostek zdają sobie sprawę, iż należy korzystać z dorobku audytu. Gospodarność, wydajność i skuteczność to najważniejsze cechy audytu efektywności. Najważniejszą rolę w procesie audytu odgrywają audytorzy wewnętrzni, którzy powinni skupiać się na obszarach największego ryzyka.

Słowa kluczowe: audytor wewnętrzny, audyt efektywności, ustawa o finansach publicznych.

1. Wstęp

Sektor finansów publicznych funkcjonuje w nieco odmienny sposób aniżeli jednostki komercyjne. W sektorze prywatnym często nadrzędnym celem działalności jest wypracowanie zysku, natomiast sektor publiczny ma na celu zaspokojenie potrzeb edukacyjnych, obronnych czy zdrowotnych obywateli kraju. Nie zwalnia to jednak kierowników tych jednostek z odpowiedzialnego dysponowania finansami publicznymi. Audytor wewnętrzny ma przede wszystkim pomagać, doradzać zarządzającemu, jednak w sektorze finansów publicznych jego rola sprowadza się często do przeprowadzania kontroli. Niestety, audyt prowadzony w jednostkach sektora finansów publicznych jest skoncentrowany bardziej na analizie zgodności działań wykonywanych w jednostce z istniejącymi procedurami i przepisami niż na efektywności. Jest to niewątpliwie słabość tego systemu, zwłaszcza w aspekcie nowej definicji audytu, akcentującej czynności doradcze oraz efektywność kontroli zarządczej. Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie: jaka jest rola audytora wewnętrznego w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych?

2. Obowiązek przeprowadzenia audytu w jednostkach sektora finansów publicznych

W sektorze prywatnym analiza i ocena wydatkowanych środków należy do podstawowych obowiązków audytu wewnętrznego. Zgodnie z ustawą o finansach pu-

blicznych w polskim sektorze publicznym również funkcjonuje audyt wewnętrzny. Art. 274, pkt 1 tejże ustawy definiuje jednostki, w których należy obligatoryjnie prowadzić audyt. Są to:

- 1) Kancelaria Prezesa Rady Ministrów,
- 2) ministerstwa,
- 3) urzędy wojewódzkie,
- 4) izby skarbowe oraz izby celne,
- 5) Zakład Ubezpieczeń Społecznych,
- 6) KRUS,
- 7) Narodowy Fundusz Zdrowia [Ustawa o finansach publicznych... 2009].

Ponadto audyt wewnętrzny prowadzi się w państwowych jednostkach budżetowych, uczelniach publicznych, samodzielnych publicznych jednostkach opieki zdrowotnej, agencjach wykonawczych, oraz w państwowych funduszach celowych – jeśli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 000 tys. zł. Podobny próg obowiązuje w jednostkach samorządu terytorialnego.

Nowością wprowadzoną od roku 2010 jest obowiązek corocznego badania przez biegłego rewidenta sprawozdania finansowego największych jednostek samorządu terytorialnego (powyżej 150 tys. mieszkańców). Ma ono na celu uzyskanie dodatkowego zapewnienia prawidłowości prowadzenia gospodarki finansowej. Oprócz audytu wewnętrznego większe jednostki samorządu terytorialnego muszą zatrudnić dodatkowo biegłego rewidenta. Próg 40 000 tys. zł nie zwalnia z obowiązku powołania audytora zewnętrznego. Możliwa jest wobec tego sytuacja, gdy gmina, której uchwała budżetowa nie przekracza progu 40 000 tys. zł przychodów i dochodów oraz wydatków i rozchodów, nie ma obowiązku zatrudniania audytora wewnętrznego, ale jeśli liczba mieszkańców przekracza 150 tys., musi powołać biegłego rewidenta. Wiele głosów płynących z praktyki krytykuje ten pomysł, zwracając uwagę na wysokie koszty badania i nieadekwatne do tego korzyści. Gminy nie są nastawione na zysk i informacje pochodzące ze sprawozdania finansowego nie są podstawą podejmowania decyzji gospodarczych.

Ustawa o finansach publicznych definiuje audyt jako: *działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze*. Jest to definicja zbliżona do tej zawartej w Międzynarodowych Standardach Audytu Wewnętrznego. W znowelizowanej ustawie zrezygnowano z instytucji kontroli finansowej, zastąpiono ją kontrolą zarządczą. Kontrola finansowa wskazywała tylko na aspekt finansowy, natomiast kontrola zarządcza jest ogółem działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W szczególności kontrola ta ma zapewniać:

- 1) zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi,
- 2) skuteczność i efektywność działania,
- 3) wiarygodność sprawozdań,

- 4) ochronę zasobów,
- 5) przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- 7) zarządzanie ryzykiem.

Ministerstwo Finansów opracowało standardy kontroli zarządczej, które podejmują próbę porządkowania systemu tej kontroli. Kontrola zarządcza powinna być zorganizowana na dwóch poziomach:

- I poziom kontroli (jest to poziom podstawowy) – to jednostka sektora finansów publicznych – osobą odpowiedzialną na tym poziomie jest kierownik jednostki,
- II poziom kontroli – dotyczy administracji rządowej i samorządowej – II poziom obejmuje jednostki samorządu terytorialnego jako całość; osobą odpowiedzialną jest tutaj wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa.

Opracowane standardy kontroli obejmują pięć obszarów:

- 1) środowisko wewnętrzne,
- 2) zarządzanie ryzykiem,
- 3) mechanizmy kontroli w odpowiedzi na konkretne ryzyko,
- 4) informacja i komunikacja,
- 5) monitorowanie i ocena systemu kontroli poprzez bieżącą ocenę systemu kontroli i jego poszczególnych elementów.

Nowa ustawa wyraźnie podkreśla doradczą funkcję audytora. Nowoczesny audyt ma za zadanie ocenić całość działalności jednostki, powinien na bieżąco weryfikować poprawność systemu kontroli zarządczej oraz zarządzania. Audytor wewnętrzny w przeciwieństwie do audytora zewnętrznego jest zatrudniony w danej jednostce. Nie przychodzi z zewnątrz, nie prowadzi badania wyrywkowego, powinien znać procedury i schematy organizacyjne danej organizacji.

Audyt ewaluuje od początku swojego istnienia, od audytu zgodności, poprzez audyt nakierowany na ryzyko do audytu efektywności. Początkowo ograniczał się tylko do sprawdzania tylko poprawności zapisów księgowych, a audytorzy musieli przede wszystkim identyfikować próby oszustwa. Największa zmiany audytu nastąpiła na początku XX wieku. Międzynarodowe korporacje, oprócz zewnętrznych biegłych rewidentów, zaczęły zatrudniać własnych audytorów. Mieli oni weryfikować poprawność zapisów księgowych i zgodność procedur ewidencyjnych i sprawozdawczych z przepisami prawa. Większość z ówczesnych audytorów była biegłymi rewidentami, dlatego początkowo audyt miał aspekt czysto księgowy. Rozwój przedsiębiorstw oraz stopień skomplikowania prowadzonych transakcji spowodował, że rola audytu zaczęła się stopniowo rozszerzać. Rozdzielono definitywnie audyt wewnętrzny od audytu zewnętrznego.

Nadal do obszarów badanych przez audytorów wewnętrznych należy księgowość i sprawozdawczość, ale jest to tylko jeden z wielu obszarów. W kolejnych latach coraz większą wagę przywiązuje się do efektywności oraz tworzenia wartości dodanej.

Tabela 1. Cechy audytora wewnętrznego i audytora zewnętrznego

Audytor wewnętrzny	Audytor zewnętrzny
Kładzie naciska na przyczyny niekorzystnego zjawiska	Jego działalność jest zdeterminowana przepisami prawa
Działa zapobiegawczo, wskazując na ryzyko	Jest osobą z zewnątrz, działa na zlecenie jednostki, ale nie jest w niej zatrudniony
Jest nastawiony na usprawnienie działalności	Celem jego działalności jest przede wszystkim wydanie opinii i sporządzenie raportu po badaniu, a nie usprawnianie działalności jednostki
Skupia się na przyszłych wydarzeniach	Przedmiotem analizy są informacje zwarte w sprawozdaniu finansowym (kontrola <i>ex post</i>)
Bada wszystkie obszary działalności	Bada przede wszystkim aspekty finansowe działalności
Pracuje przez cały rok, w sposób ciągły	Czynności przeprowadza raz na rok
Zna badaną jednostkę, najczęściej jest w niej zatrudniony	Poznaje jednostkę dopiero w momencie badania
Efektom pracy są zalecenia pokontrolne	Efektom jest opinia i raport
Odbiorcą zaleceń jest kierownik jednostki i pracownicy	Krąg odbiorców dużo szerszy, głównie odbiorcy zewnętrzni

Źródło: opracowanie własne

W Polsce po wprowadzeniu audytu wewnętrznego do regulacji prawnych istniał sztuczny podział na audyt wewnętrzny, którego celem było przynoszenie jednostce wartości dodanej, oraz kontrolę wewnętrzną, której zadanie polegało na szukaniu nieprawidłowości i winnych ich powstania. Dopiero ostatnia nowelizacja ustawy o finansach publicznych doprecyzowała definicję audytu wewnętrznego, definitywnie oddzielając audyt od kontroli oraz audytora wewnętrznego od kontrolera.

3. Audytor jako zawód zaufania publicznego w Polsce

Wspomniana nowelizacja znacznie rozszerzyła dostęp do zawodu audytora wewnętrznego w Polsce. Poprzednio obowiązkowy był egzamin dla każdego kandydata na to stanowisko. Obecnie przewidziano liczne ułatwienia dla osób ubiegających się o wpisanie na listę audytorów wewnętrznych. Spowodowane było to tym, że – jak wskazuje analiza – około 20% jednostek zobowiązanych do przeprowadzenia audytu ma wakaty z powodu braku chętnych na te stanowiska. Uznano, że specyfika audytu wewnętrznego jest na tyle skomplikowana i odmienna, że nie powinien istnieć automatyzm w przyznawaniu uprawnień audytora wewnętrznego kontrolerom Najwyższej Izby kontroli oraz inspektorom kontroli skarbowej. Audytorem może więc zostać osoba, która:

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) zdobyła 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
- uprawnienia biegłego rewidenta, lub
- odbyła 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.

Obecnie w Polsce obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy 2557 jednostek sektora finansów publicznych, z czego 1936 to jednostki podsektora rządowego, a 621 – jednostki samorządu terytorialnego. W 1296 jednostkach powinien być zatrudniony audytor wewnętrzny, natomiast w pozostałych 1288 audyt prowadzą audytorzy z jednostek nadzorujących lub nadrzędnych [Mazurek, Piólułowicz 2008, s.11].

Wydajność pracy audytorów nie jest oceniana najwyżej. W 2008 r. jeden audytor zatrudniony w podsektorze rządowym przeprowadzał rocznie trzy audyty, poświęcając na jeden 90 dni [www.mf.gov.pl]. Liczba ta zwiera nie tylko zadania zapewniające, ale i doradcze. Z pewnością trzy audyty rocznie nie pomagają kierownikowi jednostki w sprawnym zarządzaniu organizacją.

W Wielkiej Brytanii podobną wydajność audytorzy osiągnęli w połowie lat 90. W 2002 r. były już ponad 4 audyty rocznie, a w 2007 – 5. Należy podkreślić, że ta statystyka nie zawiera zadań doradczych [Mazurek, Piólułowicz 2008, s. 12]. Być może przyczyną tak niskiej wydajności pracy audytora jest wielkość naszych komórek audytu. W Polsce dominują komórki jednoosobowe. Audytor nie ma czasu na szkolenia i zdobycie wiedzy merytorycznej wymaganej przez standardy audytu wewnętrznego. Dodatkowo bardzo często jeden przewidziany dla audytora etat nie jest pełny, ponieważ zatrudnianie go jest to zwykle tylko spełnienie ustawowego

obowiązku. Dopóki nie zmieni się mentalność i postrzeganie zawodu audytora wewnętrznego, nie będzie można mówić o poprawie wydajności jego pracy. Jest to szczególnie ważki problem właśnie w sektorze finansów publicznych. W sektorze prywatnym nie ma obowiązku zatrudnienia audytora, wobec tego jego pojawienie się w przedsiębiorstwie jest wynikiem przemyślanej decyzji zarządzającego, który traktuje go jako swojego doradcę.

Niska wydajność pracy polskiego audytora w sektorze publicznym może być również spowodowana tym, że właściwie każda osoba, która spełnia wymagania formalne może zostać audytorem. Mamy zbyt mało audytorów z uprawnieniami w stosunku do liczby potencjalnych etatów. Część audytorów wybiera pracę w sektorze prywatnym, gdzie wynagrodzenia są dużo wyższe. Być może sytuacja ta zmieni się po obniżeniu wymagań w stosunku do przyszłych kandydatów. Zniesienie egzaminu na audytora z pewnością zwiększy ilość kandydatów. Dużą popularnością będą cieszyły się studia podyplomowe z zakresu audytu wewnętrznego, gdyż w połączeniu z praktyką dają uprawnienia audytorskie.

Audytor powinien mieć odpowiednie cechy. Najważniejsza z nich to niezależność.

Audytor wewnętrzny powinien być niezależny organizacyjnie i operacyjnie. **Niezależność organizacyjna** polega na tym, że audytor podlega tylko kierownikowi jednostki. Nie może być zależny od kierowników poszczególnych działów. **Niezależność operacyjna** zabrania audytorowi wewnętrznemu audytowania dziedzin, działów, z którymi wcześniej był związany. Audytor nie może, oprócz audytu, zajmować się innymi działaniami operacyjnymi jednostki. Nie może badać czynności, które wcześniej wykonywał. Audytor ma prawo wglądu do wszelkich informacji, danych, dokumentów oraz innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki. Pracownicy jednostki są zobowiązani, na żądanie audytora wewnętrznego, udzielać informacji i wyjaśnień, a także potwierdzać kopie, wyciągi lub zestawienia.

Nowością jest także możliwość przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez zleceniobiorców, o ile minister nadzorujący nie nakaże zatrudnienia audytora wewnętrznego. Nie wszyscy mogą jednak skorzystać z tego rozwiązania. Jest ono skierowane do jednostek, gospodarujących środkami nieprzekraczającymi w skali roku 100 mln zł lub zatrudniających mniej niż 200 pracowników. Usługodawcą może być osoba fizyczna, osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą lub spółka, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego osoby spełniające warunki określone w ustawie dla audytorów wewnętrznych.

Przed nowelizacją ustawy audytorzy objęci byli szczególną ochroną zatrudnienia. Ich zwolnienie wiązało się z konsultacją z ministrem finansów, jeszcze wcześniej z głównym inspektorem audytu wewnętrznego. Uznano jednak, że wymuszona współpraca z kierownikiem jednostki nie służy osiągnięciu celów postawionych przed audytem wewnętrznym. Zarządzający oraz audytor z założenia są osobami ściśle ze sobą współpracującymi. Wieloletnia praktyka pokazała, iż spory związane ze zwolnieniami audytorów wewnętrznych miały najczęściej charakter personalny

a nie merytoryczny [Piaszczyk 2010, s.16]. Uznano, że sąd pracy jest tu właściwszą instytucją do rozwiązywania tych sporów.

4. Komitety audytu

Komitety audytu są istotną nowością wprowadzoną w 2010 r. Mają one stanowić ciało doradcze w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego dla ministrów kierujących działami administracji rządowej, w których występują jednostki podległe lub nadzorowane. W pozostałych przypadkach tworzenie komitetów audytu nie jest obowiązkowe. Komitety audytu mają za zadanie doradzać, nie nadzorować, oraz zwiększyć skuteczność audytu. Komitety powinny sygnalizować istotne ryzyka oraz słabości kontroli zarządczej. Następnie zaproponować usprawnienia.

Należy dodać, iż w sektorze prywatnym od 2005 r. w spółkach notowanych na giełdzie „Dobre praktyki spółek notowanych na GPW” rekomendują wprowadzenie komitetów audytu. Ich celem jest zapewnienie odpowiedniego nadzoru nad systemem kontroli wewnętrznej, procesami zarządzania oraz sprawozdawczością finansową. Zapewniają także niezależność i właściwą pozycję w organizacji dla audytu wewnętrznego. Komitet taki składa się zazwyczaj z 3-4 członków rady nadzorczej. Kierownik komórki audytu wewnętrznego jest zwykle funkcjonalnie podległy komitetowi audytu, by nie wywierało na niego wpływu kierownictwo organizacji gospodarczej. Jak w rzeczywistości będzie wyglądała współpraca audytorów z komitetami audytu, pokaże praktyka. Założenia teoretyczne pokazują sens ich istnienia.

5. Koncepcja audytu efektywności

Audyt efektywności dużo częściej występuje w sektorze prywatnym. Liczba tego typu audytów w jednostkach sektora finansów publicznych jest dużo niższa. Wynika to z mniejszej presji na efektywność sposobu wydawania środków oraz z braku zainteresowania kierownictwa informacjami o efektywności. Dużo większą wagę kierownicy przywiązują do regulacji, którym podlega sektor publiczny, oraz do wymogów formalnych.

Według OECD audyty efektywności obejmują analizę i ocenę **gospodarności** (*economy*), **wydajności** (*efficiency*) i **skuteczności** (*effectiveness*) wybranych działań. Gospodarność oznacza minimalizację kosztów osiągnięcia zamierzonego celu. Nie zawsze niskie koszty dają spodziewany efekt. Należy dążyć do tego, by przy najniższych kosztach uzyskać właściwą jakość. Wydajność z kolei to maksymalizacja stopnia osiągnięcia celu przy danych nakładach. Do oceny wydajności w danej jednostce niezbędne jest stworzenie wewnętrznych mierników oceny. I wreszcie skuteczność działań polega na ocenie realizacji zamierzonych celów. Należy w tym miejscu zauważyć, że granice między tymi pojęciami są w praktyce zatarte. Nie można ich w sposób ostry od siebie oddzielić.

Jak wobec tego mierzyć efektywność audytu wewnętrznego? Czy może to być ilość zadań audytowych zrealizowanych przez audytora w danej jednostce czasu, czy stopień realizacji zaplanowanych zadań, czy być może czas przeznaczony na czynności doradcze? Zadania audytowe różnią się stopniem skomplikowania, nie zawsze ich ilość jest obiektywnym miernikiem pracy audytora, podobnie jak stopień realizacji zaplanowanych zadań. Jeżeli audytor zaplanuje mniej, otrzyma wyższy wskaźnik.

Nie jest to zadanie łatwe. Ministerstwo Finansów przedstawiło do konsultacji wstępny projekt wskaźników na potrzeby pomiaru efektywności audytu. Proponowane są następujące wskaźniki:

1) sprawozdania z przeprowadzonych zadań audytowych w stosunku do planu w danym okresie,

2) zadania audytowe zakończone zgodnie z harmonogramem (zakończenie oznacza przekazanie kierownikowi jednostki),

3) średni czas realizacji zadań w roku, który upłynął od narady zamykającej do momentu przedstawienia kierownikowi jednostki sprawozdania,

4) wydajny czas audytu w porównaniu z budżetem czasu (budżet czasu to czas liczony w osobodniach, jakim dysponuje komórka audytu wewnętrznego z wyłączeniem urlopu wypoczynkowego oraz dni ustawowo wolnych od pracy),

5) średni okres wykonania zadania zapewniającego (od narady otwierającej do przekazania sprawozdania kierownikowi jednostki),

6) przyjęte zalecenia (stosunek liczby przyjętych zaleceń do wydanych przez audytora),

7) wdrożone zalecenia,

8) analiza technik zapewnienia jakości wykorzystywanych regularnie,

9) klienci zadowoleni z procesu audytu,

10) ocena zewnętrzna audytu wewnętrznego,

11) obszary wysokiego ryzyka objęte zadaniami zapewniającymi w danym roku,

12) czas przeznaczony na czynności doradcze,

13) średni liczba sprawozdań z przeprowadzenia audytu przypadająca na audytora,

14) współczynnik ruchu kadr,

15) współczynnik zwolnień,

16) średnie doświadczenie w audycie wewnętrznym,

17) wykwalifikowanie personelu w komórce audytu (liczba osób z kwalifikacjami audytorskimi).

Należy podkreślić, że jest to propozycja, nie wszystkie z tych wskaźników mogą być przydatne. Po konsultacjach okaże się, czy rzeczywiście jesteśmy w stanie zmierzyć efektywność audytu. Cechą wskaźników jest to, że zawsze są to liczby. Nie mamy tu przedstawionej jakości prowadzonych zadań audytowych. Trudno liczyć także czas przeznaczony na działania doradcze. W zależności od organizacji, od

stopnia skomplikowania procesów w niej zachodzących, od jej wielkości będzie zależał czas przeznaczony na działania doradcze.

6. Zakończenie

Obecne warunki ekonomiczne stawiają przed zarządzającymi coraz trudniejsze wyzwania. Kierownicy jednostek zdają sobie sprawę, że aby zminimalizować zagrożenia oraz jak najbardziej efektywnie wykorzystać posiadane zasoby, należy korzystać z dorobku audytu.

Wraz z nowelizacją ustawy o finansach publicznych coraz częściej pojawia się stosunkowo nowy termin „audyt efektywności”. Zastępuje on stopniowo audyt zgodności i audyt nakierowany na ryzyko, kładąc większy naciska na efektywność i wartość dodaną. Gospodarność, wydajność i skuteczność to najważniejsze cechy audytu efektywności. Najistotniejszą rolę w procesie audytu odgrywają audytorzy, którzy powinni skupiać się na obszarach największego ryzyka. Audytorzy, którzy wykraczają poza oczekiwania kierownika jednostki, działają bardziej efektywnie.

Literatura

Mazurek A., Piółunowicz M., *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce*, Fundacja FOR, Warszawa 2008.

Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Rachunkowość” 2010, nr 2.

Ustawa o finansach publicznych z dnia 27.08.2009 r., DzU 2009, nr 157, poz. 1240.

www.mf.gov.pl.

INTERNAL AUDITOR OF THE NEW PUBLIC FINANCE ACT

Summary: Internal audit should show a possible serious danger in the continuation of activity in an entity. It should also support managers delivering professional opinion and possible recommendations. An internal auditor is not a controller. He should counsel in a company.