

Marek Dylewski

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

ROLA I ZNACZENIE AUDYTU W ZAKRESIE OCHRONY ZASOBÓW SEKTORA PUBLICZNEGO

Streszczenie: W artykule podjęto próbę oceny przydatności audytu w procesie ochrony zasobów publicznych oraz zwiększenia efektywności ich wykorzystywania. Autor wskazuje na istotę audytu wewnętrznego oraz ewolucję jego roli. Szczególne miejsce poświęcono znaczeniu audytu wewnętrznego w ochronie zasobów sektora finansów publicznych. W końcowej części autor stawia tezę, że potrzebne są badania dotyczące roli audytu w budowaniu systemów kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: sektor finansów publicznych, audyt, zasoby sektora publicznego.

1. Wstęp

Audyt wewnętrzny na dobre wtopił się w architekturę działalności sektora finansów publicznych. Z punktu widzenia wprowadzonych nowych uregulowań prawnych w zakresie funkcjonowania sektora finansów publicznych w zasadzie jego rola powinna się sprowadzać do wspomagania procesów zarządzania w sektorze publicznym. Rodzi się jednak pytanie, czy w konfrontacji z elementami kontroli zarządczej nie będzie to jednak dublowanie zadań realizowanych przez sektor publiczny. Jednakże z punktu widzenia bezpieczeństwa i ochrony zasobów publicznych każdą aktywność w zakresie poprawy procesów zarządczych można oceniać zawsze jako pożądaną próbę wdrażania narzędzi i instrumentów, które zwiększają to bezpieczeństwo.

Niniejsze opracowanie ma na celu próbę oceny przydatności audytu w procesie ochrony zasobów publicznych oraz zwiększenia efektywności ich wykorzystywania.

2. Audyt i jego rola w działalności sektora publicznego

Audyt pochodzi o łacińskiego słowa *audire*, co oznacza *ślıuchać, ślıyszeć, przestłuchiwać, badać*. Słowo audyt jest nowym słowem, natomiast słowo audytor istnieje w języku polskim już od stuleci i jest zapożyczone z łaciny. W średniowieczu audytorem określano członka sądu prowadzącego śledztwo¹. W czasach późniejszych

¹ *Popularna Encyklopedia PWN*, red. L. Czopek, t. I, Oficyna Wydawnicza FORGA, Kraków 2003.

termin ten funkcjonował w sądownictwie kościelnym. Audytorem był ponadto słuchacz oraz uczeń przesłuchujący kolegów z zadanych lekcji. Etymologia słowa audytor (słuchacz rachunków) jest bardzo znamienna, gdyż niedwuznacznie sugeruje neutralny, żeby nie powiedzieć bierny, charakter profesji audytora; nie chodzi tu o bierność w sensie bezwzględny, a raczej o neutralność względem obszaru i, co za tym idzie, o zachowanie pełnego obiektywizmu².

Obecnie audytor to osoba, która przeprowadza w firmie audyt, czyli dosłownie rewizję ksiąg, inaczej rewident księgowy. Jednakże w literaturze przedmiotu można spotkać wiele różnych definicji audytu. Ma on wiele wymiarów w zależności od tego, czy jest to audyt w sektorze publicznym, czy też w komercyjnym. Najczęściej akcentowany jest wymiar zmierzający do weryfikacji działalności danej jednostki³.

Od kilku lat audyt wewnętrzny jest obowiązkowo stosowany w sektorze publicznym. Jego celem jest niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, a zwłaszcza zarządczej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Podstawowym aktem prawnym określającym zakres audytu wewnętrznego jest ustawa o finansach publicznych⁴. Ustawa reguluje podstawowe elementy procesu audytu wewnętrznego⁵:

- 1) istotę audytu,
- 2) podmiotowy zakres audytu wewnętrznego,
- 3) osoby i komórki przeprowadzające audyt wewnętrzny,
- 4) zasady opracowania i udostępniania planu audytu wewnętrznego oraz sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
- 5) upoważnienia osób przeprowadzających audyt,
- 6) delegacje dla Ministra Finansów w zakresie wydania rozporządzeń dotyczących szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu,
- 7) kwalifikacje osób, które ubiegają się o uprawnienia audytora wewnętrznego,
- 8) organy i zasady koordynacji audytu wewnętrznego.

Istotnym aktem prawnym w tym zakresie jest również rozporządzenie Ministra Finansów dotyczące przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, które określa szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego, przekazywania informacji o pracy oraz wynikach audytu wewnętrznego, a szczególnie⁶:

² A. Piaszczyk, *Audyty wewnętrzne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 45.

³ B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009, s. 223.

⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

⁵ Tamże, dział VI.

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (DzU nr 21, poz. 108), zwane dalej Rozporządzenie nr 21.

- 1) sposób sporządzania oraz elementy rocznego planu audytu wewnętrznego,
- 2) sposób dokumentowania przebiegu oraz wyników audytu wewnętrznego,
- 3) sposób sporządzania oraz elementy wyników audytu wewnętrznego,
- 4) sposób sporządzania oraz elementy sprawozdania z wykonania planu audytu,
- 5) tryb przeprowadzania zleconego audytu wewnętrznego,
- 6) tryb przeprowadzania oceny prowadzenia audytu wewnętrznego, z uwzględnieniem powszechnie uznawanych standardów audytu wewnętrznego.

Szczególnym elementem systemu zarządzania i kontroli, którą obejmuje audyt wewnętrzny, są zasoby jednostki sektora publicznego. Zgodnie z zapisami ustawy o finansach publicznych kierownik jednostki ma obowiązek zapewnienia ochrony zasobów publicznych. Do tego niezbędne są wiarygodne informacje, a audytor wewnętrzny, jako niezależna osoba, jest jednym z głównych źródeł takich informacji, jak również źródłem informacji o możliwości pojawienia się w przyszłości problemów w zakresie procesów zarządczych. Współpraca między kierownikiem jednostki a audytorem wewnętrznym powinna się odbywać na zasadzie wzajemnego zaufania. Celem audytu wewnętrznego nie jest znalezienie winnego zaniedbań, błędów lub uchybień, ale zrozumienie, co w zakresie funkcjonowania jednostki sektora finansów publicznych działa nieprawidłowo, a następnie znalezienie przyczyn tego stanu. Podczas badania audytor wewnętrzny bada przede wszystkim procesy i procedury zarządzania, jak one przebiegają, czy zadania są wykonywane w sposób właściwy (przede wszystkim zgodnie z wymogami formalnoprawnymi), czy projekty są realizowane zgodnie z założeniami i celami. Należy podkreślić, iż nie wydaje on wyroków, a jedynie wskazuje słabości oraz identyfikuje problemy, sugerując metody ich rozwiązywania.

W praktyce audytor wewnętrzny realizuje cztery podstawowe funkcje:

- 1) kontrolną i prewencyjną – gdy stan faktyczny odpowiada wzorcowemu, upewnia on kierownictwo, że wszystkie procesy realizowane są w sposób prawidłowy,
- 2) doradcą – gdy stan faktyczny odbiega od modelowego wzorca, rekomenduje kierownictwu środki zaradcze,
- 3) informacyjną – gdy stan faktyczny negatywnie odbiega od wzorca, a audytor wewnętrzny nie jest w stanie znaleźć skutecznego rozwiązania i konieczna jest pomoc zewnętrzna w tym zakresie,
- 4) instruktażową – gdy stan faktyczny pozytywnie odbiega od wzorca, rekomenduje upowszechnienie dobrych rozwiązań,

Działania audytora wewnętrznego powinny być prowadzone w sposób, który zapewnia wykonywanie zadań zgodnie z:

- a) przepisami prawnymi dotyczącymi audytu wewnętrznego,
- b) standardami audytu wewnętrznego,
- c) wewnętrznymi procedurami przyjętymi w danej jednostce, które służą do kontrolowania efektywności i skuteczności pracy komórki audytu wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny podczas wykonywania swojej pracy powinien się kierować cechami określonymi nie tylko w standardach audytu wewnętrznego, ale rów-

niez w kodeksie etyki audytora wewnętrznego, co w powiązaniu z kartą audytu wewnętrznego zawiera wytyczne postępowania dla audytorów wewnętrznych⁷. Od audytora wewnętrznego wymagana jest rzetelność i niezależność. O rzetelności możemy mówić wtedy, gdy może on wykonywać swoją pracę w sposób nieskrępowany i obiektywny. Niezależność pozwala na formułowanie osądów w sposób bezstronny i bez uprzedzeń. Uzyskuje się ją poprzez status organizacyjny i obiektywizm. Audytor winien postępować również starannie i umiejętnie, choć staranność nie oznacza nieomyślności⁸.

Audytor wewnętrzny powinien posiadać również odpowiednią wiedzę pozwalającą rozpoznać znamiona oszustwa, jego symptomy, jak również być wyczulony na okoliczności ułatwiające jego popełnienie. Poza tym powinien ocenić potrzebę dalszego dochodzenia oraz powiadomić odpowiednie władze. Audytorzy powinni ograniczać możliwość popełnienia oszustwa poprzez badanie i ocenę adekwatności, skuteczności oraz efektywności systemu kontroli wewnętrznej, choć nie oczekuje się od nich wiedzy specjalistycznej, którą powinna mieć osoba zajmująca się wykrywaniem i prowadzeniem dochodzeń w sprawie oszustw⁹. Obowiązkiem audytora wewnętrznego jest rzetelne, obiektywne i niezależne:

- 1) ustalenie stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania jednostki,
- 2) określenie oraz analiza przyczyn i skutków uchybień,
- 3) przedstawienie zaleceń w sprawie usunięcia uchybień lub wprowadzenia usprawnień.

Audyty wewnętrzny swoim zakresem badania może objąć wszystkie obszary działania jednostki. Rolą audytu jest wykrywanie i określanie potencjalnego ryzyka, które może się pojawić w ramach działalności jednostki, jak również badanie i ocena prawidłowości i efektywności systemów kontroli wewnętrznej, mających na celu eliminowanie lub ograniczanie takiego ryzyka. W celu określenia potrzeb w zakresie audytu w badanej jednostce audytor musi zidentyfikować obszary ryzyka. Obszar audytu to każdy obszar działania jednostki, dla którego audytor wyodrębnił obszary ryzyka. Obszarami tymi są procesy, zjawiska i działania, których nieprawidłowy przebieg może zagrozić osiągnięciu przez jednostkę zamierzonych celów. Zakres ten nie może być ograniczany w jakikolwiek sposób. Audytor wewnętrzny dysponuje pełną swobodą w zakresie identyfikacji obszarów ryzyka. W zakresie działania audytu wewnętrznego mieszczą się czynności o charakterze zapewniającym i doradczym.

⁷ Komunikat nr 16/2006 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych i Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU Ministra Finansów nr 9, poz. 70).

⁸ J. Filipiak, G. Gołębiowski, *Audytor to nie wróg*, „Gazeta Prawna” nr 228 z dnia 26.11.2002 r., s. 5.

⁹ A. Rogóż, *Rola audytora w wyrywaniu oszustw*, „Gazeta Prawna” nr 158 z dnia 13.08.2008 r., s. A4.

3. Audyt jako narzędzie ochrony zasobów

Ze względu na to, że audyt wewnętrzny jest działalnością mającą za zadanie m.in. zwiększanie wartości dodanej jednostkom sektora finansów publicznych, czynnikiem determinującym w znacznym stopniu efektywność jest kształtowanie odpowiednich relacji między audytorem a kierownikiem jednostki, którzy korzystają z wyników audytu wewnętrznego. Niezmiernie ważne jest także odpowiednie zachowanie relacji nakłady – efekty. Przeprowadzone przez Ministerstwo Finansów badania w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych wskazuje, że po pierwszych, raczej sceptycznych ocenach wyraźnie zmierzamy w kierunku wypracowania takiego modelu funkcjonowania audytu wewnętrznego, który rzeczywiście działa w kierunku zachowania bezpieczeństwa zasobów, ale także w kierunku maksymalizowania korzyści społecznych.

Badania ankietowe na temat efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego przeprowadzono wśród kierowników jednostek sektora finansów publicznych. Zakres tematyczny badania obejmował problemy badawcze:

1. Jak kierownicy jednostek oceniają przydatność audytu w ich jednostkach?
2. Jaka jest ich ogólna ocena systemu audytu wewnętrznego w administracji publicznej?
3. Jak kierownicy oceniają rozwiązania legislacyjne w zakresie audytu?
4. Zidentyfikowanie ewentualnych propozycji przyszłych zmian.

Należy pokreślić, że dobór jednostek do badania nie był losowy, liczba przebadanych była uzależniona od liczby uczestników szkolenia, badanie nie jest reprezentatywne w znaczeniu statystycznym. Jednakże mimo wszystko stanowi to wiarygodne źródło informacji o postrzeganiu audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Ogólna ocena (w skali od 0 do 5) funkcjonowania audytu wewnętrznego w administracji publicznej prezentuje się następująco¹⁰:

- rola audytu wewnętrznego w zarządzaniu ryzykiem w polskiej administracji publicznej – 4,23,
- rola audytu wewnętrznego w usprawnianiu funkcjonowania polskiej administracji publicznej – 4,1,
- celowość wdrażania zaleceń przedstawianych przez audyt wewnętrzny – 4,02,
- przydatność audytu wewnętrznego w usprawnianiu działalności poszczególnych JSFP – 3,91,
- praktyczne umiejętności audytora wewnętrznego – 3,74,
- efektywność i skuteczność audytu wewnętrznego – 3,58,

¹⁰ Zob. *Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2006 r.*, Ministerstwo Finansów – Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego, Warszawa 2007, s. 12. Należy podkreślić, że przeprowadzone badania dotyczą zakresu funkcjonowania poprzedniej ustawy o finansach publicznych, gdzie oprócz audytu wewnętrznego funkcjonowała kontrola finansowa. Obecnie jest to kontrola zarządcza, która swoimi obszarami wydatnie dubluje zakres tematyczny audytu wewnętrznego.

- rola audytu wewnętrznego w ograniczaniu ryzyka niegospodarnego, niecelowego wydatkowania środków publicznych – 3,16.

Ocenie poddano także relację nakładów na funkcjonowanie audytu wewnętrznego w stosunku do uzyskanych korzyści oraz stan zasobów kadrowych komórek audytowych. Spośród respondentów 89% uznało, że nakłady ponoszone na audyt są adekwatne lub niższe od korzyści uzyskanych z prowadzenia audytu w badanej jednostce, natomiast 11% uznało je za zbyt wysokie. W odniesieniu do zasobów kadrowych 70% ankietowanych oceniło stan zasobów kadrowych jako odpowiedni w stosunku do potrzeb. Pozostali (2%) uznali, iż jednostka zatrudnia zbyt wielu audytorów, 28% uznało, że zatrudnia za mało audytorów¹¹.

Dodatkowej ocenie poddano również wzajemną współpracę między kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych a audytorem wewnętrznym. Częstość kontaktów kierownictwa jednostek z audytorami wewnętrznymi była następująca¹²:

- kilka razy w tygodniu – 15% respondentów,
- kilka razy w miesiącu – 53%,
- kilka razy w roku – 22%,
- raz w roku lub rzadziej – 10%.

Ocenie poddano również zakresy działalności, w których audytorzy wewnętrzeni powinni skupiać swoją aktywność¹³:

- doskonalenie procesów – 28%,
- ocenę zagrożenia ryzykiem – 26%,
- wykrywanie nieprawidłowości – 20%,
- ocenę skuteczności systemu kontroli wewnętrznej – 19%,
- ocenę sprawozdań finansowych – 6%,
- inne – 1%.

Nieco ponad połowa kierowników jednostek zlecała audytorowi wykonanie zadań doradczych. Najwięcej zadań doradczych (74%) zlecają kierownicy z jednostek należących do grupy inne – dominują tu jednostki sądownictwa powszechnego. Natomiast najniższa liczba ankietowanych zlecających zadania doradcze znajduje się w grupie urzędów skarbowych (12%).

Stosunkowo wysoki odsetek ankietowanych nie bierze czynnego udziału w planowaniu audytu wewnętrznego w jednostce. 22% kierowników odpowiedziało negatywnie na pytania dotyczące zgłaszania uwag do oceny ryzyka.

Powyższe wiąże się z nienajlepszą oceną, średnio na poziomie 3,68, w zakresie zgodności priorytetów działania audytu wewnętrznego z celami jednostkami. Zaznaczenia wymaga tu również fakt, iż nie wszyscy kierownicy zadeklarowali znajomość przez audytorów celów jednostek – w tym zakresie średnia ocen wyniosła 3,94.

¹¹ Zob. *Audyt wewnętrzny...*, s. 13.

¹² Tamże, s. 13.

¹³ Tamże, s. 14-15.

Pozytywnie (dobrze) oceniono przydatność audytu wewnętrznego w usprawnianiu działalności jednostek (3,91) oraz wartość wdrażanych rekomendacji 4,02.

W opinii ankietowanych regulacje prawne dotyczące audytu wewnętrznego zapewniają prawidłowe jego działanie (60%), natomiast 8% stwierdziło, iż ograniczają działanie audytu, pozostali nie wyrazili opinii w tej kwestii.

Wskazywano również na brak wiedzy o celach i zakresie audytu wewnętrznego jako podstawową barierę w jego prawidłowym funkcjonowaniu.

Powyższe wysokie oceny dotyczące przydatności audytu wewnętrznego w administracji publicznej, w zestawieniu z oceną efektywności i skuteczności działania audytu w jednostkach na dostatecznym poziomie 3,58, praktycznych umiejętności audytorów wewnętrznych 3,74 czy jakości informacji przedstawianych w sprawozdaniach z przeprowadzenia audytów wewnętrznych 3,74 świadczą o pozytywnym postrzeganiu przez kierowników jednostek idei audytu wewnętrznego oraz nieco bardziej krytycznej ocenie funkcjonowania audytu wewnętrznego w samej jednostce. Jak wynika z przeprowadzonych badań, niższa ocena pracy audytora zatrudnionego w jednostce w stosunku do ogólnej oceny audytu wewnętrznego wynika z nie najlepszej współpracy audytorów wewnętrznych z kierownictwem jednostek. Brak bieżącej, świadomej współpracy kierownika jednostki z audytorem spycha jego działalność na margines funkcjonowania jednostki, powodując skupienie działalności audytu na nieistotnych obszarach działalności lub uniemożliwiając konstruktywne wykorzystanie ustaleń i zaleceń z audytów. Świadczy o tym również fakt, iż niemal w połowie badanych jednostek kierownictwo nie skorzystało z możliwości zlecenia audytorowi zadań doradczych¹⁴.

Powyższe badania przeprowadzone w 2006 r. można ocenić jako ważny element ewolucji i poszukiwań miejsca audytu wewnętrznego w strukturach sektora finansów publicznych. Potwierdzają one rolę audytu w ochronie zasobów sektora finansów publicznych. Jednakże z dniem 1 stycznia 2010 r. weszły w życie nowe obowiązki nałożone na kierowników jednostek sektora finansów publicznych. Chodzi tu o obowiązki w zakresie kontroli zarządczej. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie przede wszystkim:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem.

¹⁴ *Sprawozdania – Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2006 r.*, Ministerstwo Finansów – Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego, Warszawa 2007, www.mf.gov.pl, s. 10-15.

Zmianie uległa też definicja audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny jest działalnością 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. Ocena ta dotyczy szczególnie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych. Tu nasuwa się podstawowe pytanie o skuteczność pracy audytorów w świetle nowych uregulowań prawnych. Analizując zakres przedmiotowy kontroli zarządczej, audytor powinien być wybitnym specjalistą z każdej ze wskazanych dziedzin. W praktyce jest to w zasadzie niemożliwe. Jakkolwiek w zakresie obowiązywania poprzedniej ustawy działalność ta sprowadzała się do weryfikacji legalności stosowanych procedur oraz zgodności z zasadami gospodarki finansowej, obecnie należy iść w zupełnie innym kierunku. Czy nie będzie tak, że niedostateczność wiedzy, a przede wszystkim praktyki bądź co bądź w bardzo specjalistycznych dziedzinach nauki i praktyki będzie skłaniała do pomijania rzeczy istotnych, ale trudnych do pomiaru na rzecz nieistotnych, ale wciąż odpowiadających kryterium legalności? Należy podkreślić, że kierownik jednostki w zasadzie nie ma wpływu na działalność audytora i chyba niepotrzebnie zlokalizowano tę instytucję w samych jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych.

4. Podsumowanie

Procedury wydatkowania środków publicznych oraz wykorzystania publicznych zasobów, w tym także i rzeczowych, ze względu na ich publiczny charakter wymagają szczególnego podejścia i zastosowania procedur zapewniających ich ochronę. Dwa podstawowe narzędzia w tym zakresie: kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny powinny w sposób spójny i wzajemnie uzupełniający zapewnić ochronę zasobów publicznych. Pierwsze lata funkcjonowania audytu wewnętrznego wyraźnie wskazują, że jest to narzędzie wspierające proces zarządzania w sektorze publicznym, jest też wyraźnym wsparciem kierowników jednostek. O tym świadczą również cytowane powyżej badania. Odrębnym problemem będzie ponowne przeprowadzenie oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w kontekście nowych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Szkoda, że ustawodawca nie przewidział połączenia funkcji audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jedno spójne narzędzie. Reasumpcją powyższych rozważań winno być rozpoczęcie badań nad skutecznością audytu wewnętrznego w kontekście wprowadzonej kontroli zarządczej oraz kierunków ewolucji w celu większego wsparcia merytorycznego w zakresie budowania systemów kontroli zarządczej, która w wielu miejscach pokrywa się z zadaniami audytu wewnętrznego.

Literatura

- Audyty wewnętrzne i kontrola finansowa w 2006 r.*, Ministerstwo Finansów – Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego, Warszawa 2007.
- Filipiak B., *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009.
- Filipiak J., Gołębiowski G., *Audytor to nie wróg*, „Gazeta Prawna” nr 228 z dnia 26.11.2002 r.
- Komunikat nr 16/2006 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych i Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU Ministra Finansów nr 9, poz. 70).
- Piaszczyk A., *Audyty wewnętrzne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- Popularna Encyklopedia PWN*, red. L. Czopek, t. I, Oficyna Wydawnicza FORGA, Kraków 2003.
- Rogóż A., *Rola audytora w wyrywaniu oszustw*, „Gazeta Prawna” nr 158 z dnia 13.08.2008 r.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (DzU nr 21, poz. 108), zwane dalej Rozporządzenie nr 21.
- Sprawozdania – Audyty wewnętrzne i kontrola finansowa w 2006 r.*, Ministerstwo Finansów – Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego, Warszawa 2007, www.mf.gov.pl.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

ROLE AND IMPORTANCE OF AUDIT FOR THE PROTECTION OF PUBLIC SECTOR RESOURCES

Summary: This article attempts to assess the suitability of audit in the protection of public resources and in the increase of efficiency of their use. The author points out the nature of internal audit and the evolution of its role. Special attention is directed to the meaning of internal audit in the protection of resources of public finance sector. In the final part the author remarks that research on the role of audit in building management control systems is needed.