

Anna Mazurek-Różynek

Koordinacja audytu wewnętrznego z kontrolą wewnętrzną i audytem zewnętrznym w jednostkach sektora finansów publicznych

Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 16, 11-20

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Anna Mazurek-Różynek

**KOORDYNACJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO
Z KONTROLĄ WEWNĘTRZNĄ I AUDYTEM ZEWNĘTRZNYM
W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH**

Wprowadzenie

Dla kierownika każdej jednostki sektora finansów publicznych, jako osoby odpowiedzialnej za gospodarkę finansową jednostki, zgodnie z art. 28a ustawy o finansach publicznych, niezwykle istotne jest właściwe działanie systemu kontroli wewnętrznej. Wprowadzony art. 35b ust. 2 i 3 ustawy obowiązek stworzenia przez kierownika jednostki pisemnych procedur kontroli finansowej (dotyczących procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem) był jedną z przyczyn, dla których zdecydowano się wprowadzić obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w znacznej części polskiej administracji publicznej (rozdział 5 działu I ustawy).

Obiektywny, profesjonalny i niezależny audyt wewnętrzny jest dla kierownika jednostki sektora finansów publicznych podstawowym źródłem informacji o podległej jednostce. To właśnie informacje uzyskane od audytora wewnętrznego pozwalają kierownikowi ocenić czy, wdrożony w kierowanej przez niego jednostce, system kontroli wewnętrznej spełnia swoje zadania. Obok zasad określających sposób przeprowadzania audytu wewnętrznego, ważnym w pracy audytora jest zorganizowanie pracy komórki audytu wewnętrznego, tak by poprzez działanie

zgodne z przepisami powszechnie obowiązującego prawa oraz Standardami Audytu Wewnętrznego dostarczać kierownikowi jednostki rzetelnych informacji, niezbędnych w procesie zarządzania ryzykiem działalności.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest jeden z elementów organizacji pracy komórki audytu wewnętrznego tj. zasady koordynacji audytu wewnętrznego z kontrolą wewnętrzną i audytem zewnętrznym.

1. Zakresy działania audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznej i audytu zewnętrznego

Z uwagi na różnorodność zadań, audytor wewnętrzny niebędący w stanie przeglądać wszystkich zapisów księgowych coraz częściej opiera się na procedurach kontroli wewnętrznej oraz podjętych przez nią ustaleniach¹. Jak twierdzi P. Kryszczuk „ze względu na ogrom zadań, jakie nałożono na audyt wewnętrzny, niejednokrotnie nie jest on w stanie sprostać oczekiwaniom. Wymaga się od niego wszechstronnego wykształcenia, umiejętności przeprowadzania analiz, posiadania odpowiedniego doświadczenia i wysokiego profesjonalizmu”². Zatrudnianie pracowników – specjalistów zajmujących się wybranymi obszarami działalności jednostki powoduje wysoki koszt zatrudnienia, przy stosunkowo niewielkiej liczbie procesów poddawanych weryfikacji. Bardzo częstym rozwiązaniem jest korzystanie przez audyt wewnętrzny z usług ekspertów zewnętrznych i zlecenie części prac audytowych podmiotom zewnętrznym³. Dla ograniczenia kosztów nadzoru nad działalnością jednostki konieczna jest koordynacja audytu wewnętrznego, audytu zewnętrznego i kontroli wewnętrznej.

Podstawowymi cechami odróżniającymi wymienione instytucje jest to, że audyt wewnętrzny kontroluje skuteczność rozwiązań kontrolnych, które z kolei są elementem funkcjonowania jednostki. Kontrola wewnętrzna, o doraźnym charakterze, bada stan faktyczny w porównaniu z wzorcami, a audyt zewnętrzny dostarcza okre-

¹ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny 2008*, Difin, Warszawa 2008, s. 75.

² P. Kryszczuk, *Audyt wewnętrzny i controlling w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych*, w: *Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin, 10–11 październik 2005 r., s. 206.

³ *Audyt wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 13–14.

sowych informacji o kondycji badanej jednostki, na przykład inwestorom zewnętrznym. Prewencyjnie działający audyt ma przekazać obiektywny obraz funkcjonowania jednostki, ustalić obszary mogącego wystąpić ryzyka oraz zaproponować zestaw środków zaradczych na przyszłość. Z kolei nastawiona na korekcję kontrola wewnętrzna ogranicza działania prewencyjne do minimum.

Zestawienie różnic i podobieństw audytu wewnętrznego, zewnętrznego i kontroli wewnętrznej zaprezentowano w tabeli 1.1.

K. Winiarska stwierdza, że rozwój audytu wewnętrznego był efektem poszukiwania sposobu na wzmocnienie nieefektywnej kontroli wewnętrznej⁴. Audyt zewnętrzny odpowiada na wzrastające potrzeby i zainteresowanie środowiska, w którym dana jednostka działa. Aby system kontroli wewnętrznej działał efektywnie i był skuteczny należy go na bieżąco oceniać, usprawniać i eliminować wszelkie nieprawidłowości poprzez działania audytowe⁵.

Tabela 1. Syntetyczne różnice-audyt wewnętrzny-kontrola wewnętrzna-audyt zewnętrzny

AUDYT WEWNĘTRZNY	KONTROLA WEWNĘTRZNA (w tym finansowa)	AUDYT ZEWNĘTRZNY
1	2	3
R Ó Ż N I C E		
ORGANIZACYJNE		
Wydzielona komórka audytu lub audytor zatrudniony na podstawie umowy o pracę podległy kierownikowi jednostki	Działania wbudowane w strukturę jednostki – zespół mechanizmów kontrolnych na wszystkich szczeblach jednostki	Działania na podstawie umowy z podmiotem niezależnym od jednostki, brak podległości
OSOBA ODPOWIEDZIALNA		
Audytor wewnętrzny	Kierownik jednostki lub osoba przez niego upoważniona	Audytor zewnętrzny, biegły rewident
ORIENTACJA		
Przyszłość jednostki, przyjazny dla jednostki	Przyszłość jednostki, zabarwienie negatywne	Przyszłość jednostki, obojętny

⁴ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny...*, s. 80.

⁵ W. Skoczylas, *Audyt wewnętrzny jako integralny element właściwego funkcjonowania publicznej wewnętrznej kontroli finansowej*, w: *Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin, 10–11 październik 2005 r., s. 237. Podobnie G. Ballion, *Efektywność Audytu Wewnętrznego. Założenia – pomiar – ocena*, w: *Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Polsce*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 512, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 12, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008, s. 25.

1	2	3
ZAKRES DZIAŁANIA		
Systemy zarządzania i kontroli w jednostce oraz proces decyzyjny kierownika jednostki	Procesy dotyczące gromadzenia, rozdysponowania i gospodarki mieniem i środkami publicznymi	Badanie przede wszystkim finansowych aspektów działania jednostki
METODA DZIAŁANIA		
Badanie zgodności działalności z prawem oraz procedurami wewnętrznymi, efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli	Porównania stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie środków, wydatków i zamówień publicznych a także zobowiązań finansowych, analiza gospodarki finansowej i procedur kontroli	Weryfikacja rocznych sprawozdań finansowych za miniony okres
CEL OPERACYJNY		
Identyfikacja wad procesów i systemów (w tym kontroli), transfer informacji o jednostce, rekomendacje i plan poprawny	Wyszukiwanie przestępstw i nieprawidłowości jak również osób odpowiedzialnych – poprawa efektów gospodarowania	Przekazanie informacji o sytuacji badanej jednostki kierownictwu i podmiotom zewnętrznym takim jak: kredytodawcy, inwestorzy
PROCEDURY		
Sterująca i zarządcze, doradcze	Sprawdzające	Sprawdzające
CZĘSTOTLIWOŚĆ DZIAŁANIA		
Okresowo, poprzez wspieranie zarządzania jednostką	Bieżąco, regularne kontrolowanie wszystkich czynności i procesów	Czynności przeprowadzane najczęściej raz do roku
KONCENTRACJA		
Ryzyko i zagrożenia, przyczyny, skutki uchybień, przewidywania przyszłości	Działania <i>ex post</i>	Badanie zdarzeń w tym ocena informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych
Dokumentacja wynikowa		
Sprawozdanie	Protokół	Opinia, raport
P O D O B I E Ń S T W A		
Narzędzia pracy i techniki		
Wskazywanie nieprawidłowości i trudności, ujawnianie nadużyć (dla audytu to czynność uboczna)		

Źródło: M. Dykańska, *Rola audytu w zarządzaniu Wojskową Agencją Mieszkaniową, w: Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin 10–11 października 2005 r., s. 363; J. Antczak, *Kontrola i audyt wewnętrzny. Organizacja i metodologia. Międzynarodowe wytyczne i standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego*, Materiały szkoleniowe PIKW, Szczecin 2003; R. Krzemień, K. Winiarska, *Audyty wewnętrzne. Testy i zadania*, Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005, s. 21–22.

2. Zasady koordynacji audytu wewnętrznego z kontrolą wewnętrzną i audytem zewnętrznym

Wykazane różnice i podobieństwa audytu wewnętrznego i zewnętrznego oraz kontroli wewnętrznej funkcjonującej w jednostce są wyznacznikami dla określenia zasad koordynacji ich działalności. Jak twierdzi K. Winiarska⁶ kontrola wewnętrzna powinna funkcjonować, jako sprawnie działający system, zorganizowany w oparciu o metody i procedury każdej dziedziny działalności jednostki w celu zapewnienia jej sprawnego funkcjonowania. Badanie i ocena systemu kontroli wewnętrznej jest niezbędna by upewnić się, że jest on przystosowany do skali ryzyka działalności jednostki.

Ustawodawca, dostrzegając wagę przedmiotowego zagadnienia, w art. 63 ust. 1 ustawy o finansach publicznych określił przykładowy zakres koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, wskazując że obejmuje ona w szczególności:

- 1) określanie i upowszechnianie standardów kontroli finansowej, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami,
- 2) określanie i upowszechnianie standardów audytu wewnętrznego, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami,
- 3) współpracę z zagranicznymi instytucjami zajmującymi się audytem wewnętrznym,
- 4) uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i analizowanie informacji oraz podejmowanie działań w celu poprawy funkcjonowania audytu wewnętrznego i kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych,
- 5) zlecenie audytu wewnętrznego, za zgodą kierownika jednostki,
- 6) weryfikację i ocenę prawidłowości wykonywania audytu wewnętrznego.

Zgodnie ze wskazówkami określonymi przez Ministerstwo Finansów⁷ poprawne stosunki audytorów wewnętrznych z zewnętrznymi i kontrolerami wewnętrznymi powinny kształtować się według następujących zasad:

- 1) osobą odpowiedzialną za koordynację powinien być kierownik komórki audytu wewnętrznego,

⁶ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny...*, s. 76.

⁷ Ministerstwo Finansów, *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Warszawa 2003, s. 10 i 11.

- 2) wzajemne relacje powinny się opierać na współdziałaniu i współpracy, między innymi poprzez utrzymywanie stałych i bezpośrednich kontaktów, umożliwiających ustalenie właściwych obszarów wzajemnego wspierania się lub możliwości wspólnej realizacji określonych celów (na przykład we wspólnych zespołach),
- 3) wskazanym rozwiązaniem jest opracowanie skoordynowanych lub zintegrowanych programów audytu wewnętrznego, obejmujących na przykład obszary mechanizmów kontroli, w tym istotne słabości, błędy i nieprawidłowości w systemie kontroli, działania bezprawne, oceny kierownictwa, istotne rozwiązania organizacyjne dotyczące audytu, albo trudności napotymane przy przeprowadzaniu audytów,
- 4) w ramach współdziałania wskazanym jest wspólne omówienie technik i metod audytu oraz sposobów doboru prób do badań.

Współpraca nie może się sprowadzić do tego, aby audyt wewnętrzny wykonywał wyłącznie zadania usługowe wobec kontrolera czy audytora zewnętrznego. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na zapisy standardów audytu⁸, na przykład:

- **nr 2130** – *KONTROLA* oraz związane z nim 2130. C1 i C2, zgodnie z którymi działanie audytu wewnętrznego musi wspierać organizację w utrzymaniu skutecznej kontroli poprzez ocenę jej skuteczności i efektywności oraz promowanie ciągłego usprawniania. Podczas wykonywania zadań doradczych audytorzy wewnętrznym muszą zająć się środkami kontroli w zakresie celów zadania, zwracając uwagę na możliwość istnienia znaczących nieprawidłowości kontroli, a także wykorzystać wiedzę o działaniach kontrolnych, celem rozpoznania ryzyka i oceny znaczących zagrożeń danej jednostki;
- **2050** – *KOORDYNOWANIE*, zgodnie z którym zarządzający audytem wewnętrznym powinien wymieniać informacje i koordynować działania zarówno z wewnętrznymi jak i zewnętrznymi wykonawcami usług zapewniających i doradczych, zapewniając odpowiedni zakres audytu oraz minimalizując dublowanie wysiłków.

Kwestie koordynacji omawianych trzech instytucji reguluje także Karta audytu wewnętrznego⁹ przekazując następujące wytyczne:

⁸ *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, The Institute of Internal Auditors oraz Komunikat Nr 1 Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF nr 2, poz. 12).

⁹ *Karta audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, ogłoszona w Komunikacie Nr 16/2006 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. (Dz. Urz. MF nr 9, poz. 70).

- 1) podczas planowania i wykonywania zadań audytowych, kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien brać pod uwagę, o ile jest to możliwe, plan czynności kontrolnych i sprawdzających, wykonywanych przez NIK i inne instytucje kontrolne, tak aby uniknąć niepotrzebnego nakładania się kontroli i audytów,
- 2) przy dokonywaniu analizy ryzyka kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien uwzględniać wyniki kontroli i sprawdzeń dokonanych przez NIK i inne instytucje kontrolne,
- 3) kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien porozumiewać się z NIK i innymi instytucjami kontrolnymi za pośrednictwem lub w porozumieniu z kierownikiem jednostki,
- 4) dokumentacja z przeprowadzania audytu wewnętrznego, w tym sprawozdania i notatki z czynności sprawdzających, powinny być udostępniane NIK i innym instytucjom kontrolnym za pośrednictwem kierownika jednostki.

Można zatem stwierdzić, że koordynacja działań audytu wewnętrznego z audytorami zewnętrznymi i kontrolerami wewnętrznymi powinna polegać w głównej mierze na wzajemnej współpracy. Bez dostatecznej wiedzy o wpływie ryzyka na wyniki gospodarowania nie można efektywnie zarządzać żadną jednostką. Brak badań i analiz w zakresie wpływu ryzyka na przyszłe wyniki finansowe jest zawsze oceniany negatywnie przez potencjalnych kontrahentów. Audyt wewnętrzny poprzez podjęcie walki z nieefektywnością systemów, złą alokacją zasobów i słabą jakością zarządzania, powinien przyczyniać się do usprawnienia systemu kontroli wewnętrznej¹⁰ oraz dostarczać niezbędnych danych audytorom zewnętrznym. Z kolei kontrola wewnętrzna ma sprzyjać doskonaleniu sprawności jednostki poprzez zapewnienie ochrony informacji i majątku jednostki.

Uwagi końcowe

Jednostki sektora finansów publicznych, funkcjonujące w ciągle zmieniającym się otoczeniu zewnętrznym oraz przechodzące liczne transformacje wewnętrzne, związane z wypełnianymi przez nie zadaniami publicznymi, są narażone na róż-

¹⁰ M. Dykalska, *Ocena ryzyka w audycie wewnętrznym w praktyce Wojskowej Agencji Mieszkaninowej*, w: *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, Zeszyty Naukowe nr 475 Prace Katedry Rachunkowości nr 29, Uniwersytet Szczeciński Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, red. K. Winiarska, Szczecin 2007, s. 70.

nego rodzaju ryzyko i zagrożenia. O ile ryzyko, będące wynikiem działań danych jednostek, wiąże się z niepewnością efektów podejmowanych decyzji, o tyle zaistnienie zagrożeń jest od nich niezależne, bo „przychodzi” z zewnątrz¹¹. Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w sektorze publicznym są coraz bardziej wpływową grupą zawodową, mającą wpływ na kształtowanie „przyszłości” audytowanych jednostek. Propagowany wizerunek „doradcy” sprzyja uzyskiwaniu owocnych wyników sumiennej pracy audytorów.

Zakres zadań, charakter i funkcje audytu wewnętrznego, jak również pełniona przez niego rola, sprawiają że umiejscowienie komórki audytu wewnętrznego w ramach struktury organizacyjnej, jak również skoordynowanie prac audytu wewnętrznego z kontrolą wewnętrzną i audytem zewnętrznym, nie może być przypadkowe¹² lecz dokładnie przemyślane.

Odpowiednie skoordynowanie działalności tych trzech instytucji znacznie ogranicza dublowanie się prac, zmniejsza koszty¹³ i czas wykonywania czynności, bez ujemnego wpływu na efekt końcowy¹⁴. Należy wobec tego podejmować wszelkie działania mające na celu takie umiejscowienie komórki audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej oraz zapewnienie odpowiednich warunków pracy, by działalność audytu wewnętrznego mogła jak najefektywniej usprawniać funkcjonowanie jednostki, także w ramach współpracy w kontrolą wewnętrzną i audytem zewnętrznym.

¹¹ *Ibidem*, s. 69.

¹² E. Bielińska-Dusza, *Organizacja audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie*, w: *Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Polsce*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 512, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 12, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008, s. 33.

¹³ K. Sawicki, *Kontrola i audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem – wybrane problemy*, w: *Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin, 10–11 październik 2005 r., s. 226 zwraca uwagę na fakt, iż w każdym przypadku stosowania audytu i kontroli wewnętrznej należy uwzględnić by koszty z ich prowadzenia były współmierne do korzyści z ich stosowania.

¹⁴ K. Sawicki, *Rola czynności audytorskich w wykryciu i ocenie nieprawidłowości wpływających na użyteczność sprawozdawczości finansowej dla użytkowników*, w: *Audyty wewnętrzny w 2007 roku*, Zeszyty Naukowe nr 475 Prace Katedry Rachunkowości nr 29, Uniwersytet Szczeciński Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, red. K. Winiarska, Szczecin 2007, s. 261.

Literatura

- Audyt wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- Antczak J., *Kontrola i audyt wewnętrzny. Organizacja i metodologia*. Międzynarodowe wytyczne i standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, Materiały szkoleniowe PIKW, Szczecin 2003.
- Ballion G., *Efektywność audytu wewnętrznego. Założenia – pomiar – ocena*, w: *Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Polsce*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 512, Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia nr 12, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008.
- Bielińska-Dusza E., *Organizacja audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie*, w: *Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Polsce*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 512, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 12, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008.
- Dykalska M., *Rola audytu w zarządzaniu Wojskową Agencją Mieszkaniową*, w: *Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin 10–11 października 2005 r.
- Dykalska M., *Ocena ryzyka w audycie wewnętrznym w praktyce Wojskowej Agencji Mieszkaniowej*. w: *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, Zeszyty Naukowe nr 475, Prace Katedry Rachunkowości nr 29, Uniwersytet Szczeciński Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, red. K. Winiarska, Szczecin 2007.
- Kryszczuk P., *Audyt wewnętrzny i controlling w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych*, w: *Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin, 10–11 październik 2005 r.
- Krzemień R., Winiarska K., *Audyt wewnętrzny. Testy i zadania*, Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, The Institute of Internal Auditors.
- Ministerstwo Finansów, *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Warszawa 2003.
- Sawicki K., *Kontrola i audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem – wybrane problemy*, w: *Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin, 10–11 październik 2005 r.
- Sawicki K., *Rola czynności audytorskich w wykryciu i ocenie nieprawidłowości wpływających na użyteczność sprawozdawczości finansowej dla użytkowników*, w: *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, Zeszyty Naukowe nr 475, Prace Katedry Rachunkowości nr 29, Uniwersytet Szczeciński Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, red. K. Winiarska, Szczecin 2007.

- Skoczylas A., *Audyt wewnętrzny jako element corporate governance*, w: *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, Zeszyty Naukowe nr 475, Prace Katedry Rachunkowości nr 29, Uniwersytet Szczeciński Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, red. K. Winiarska, Szczecin 2007.
- Skoczylas A., *Audyt wewnętrzny jako integralny element właściwego funkcjonowania publicznej wewnętrznej kontroli finansowej*, w: *Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin, 10–11 październik 2005 r.
- Winiarska K., *Audyt wewnętrzny 2008*, Difin, Warszawa 2008.

Pozostałe źródła

- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* (DzU nr 249, poz. 2104 ze zm.).
- 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”* (Dz. Urz. MF nr 9, poz. 70).
- Komunikat Nr 1 Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. *w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (Dz. Urz. MF nr 2, poz. 12).

COORDINATION OF INTERNAL AUDIT WITH INTERNAL CONTROL AND EXTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR

Summary

The existing differences and the similarities and the range of tasks, the nature and functions of internal and external audit and internal control functioning in a sector of public finances are determinants for the determination of the principles of coordination of their activities.

This paper presents the main differences and similarities of the mentioned institutions and pointed out the principles recommended in the literature of their coordination.

Translated by Anna Mazurek-Różynek